ISSN: 1390-8014



La realidad económica y el motivo económico válido en la fusión
Christopher Arroyo

Relevancia del incumplimiento contractual como habilitante de la acción resolutoria: aplicación en el sistema jurídico ecuatoriano
Nicolás Larrea Fradejas - Mateo Wray Vinueza

El modelo de Justicia Transicional colombiano: ¿rompiendo el círculo de impunidad o fortaleciéndolo? Análisis del modelo de Justicia Transicional en Colombia propuesto por el Fiscal General de la Nación
Valentina Lucio Paredes - Víctor Cabezas

Sustituto del contribuyente frente a la obligación tributaria: análisis de la figura con énfasis en el ordenamiento jurídico ecuatoriano
Lenis Orellana Maroto - Jean Pierre Ruiz Luzardo

Los derechos de los otros
Karen Sichel



NOV-2016
http//lawreview.usfq.edu.ec
Publicación de la Universidad San Francisco de Quito



El Equipo Editorial de la revista USFQ Law Review está integrado por estudiantes del Colegio de Jurisprudencia de la Universidad San Francisco de Quito, debidamente registrados en la modalidad de pregrado.

Los Editores en Jefe y Asociados están a cargo de la edición de manuscritos, de la publicación de la revista, de la invitación y selección de articulistas y de la selección y renovación del equipo editorial.

Agradecemos a los siguientes estudiantes por su colaboración en la revisión del formato y de las fuentes bibliográficas de los artículos de la presente edición:

César Molina
Daniel Caballero
Erick Guapizaca
Jaime Pazmiño
María Gracia Naranjo

De igual manera, agradecemos el esfuerzo realizado por los nuevos integrantes del Comite Editorial 2016-2017, quienes desde mayo han demostrado su compromiso con la revista.

INTRODUCCIÓN

USFQ Law Review es la única revista jurídica del Ecuador en ser íntegramente editada y producida por alumnos de pregrado de Jurisprudencia. Esta revista es académica, cuenta con una revisión que se lleva a cabo por pares *(peer-reviewed)*, es de acceso abierto *(open access)* y es publicada por el Colegio de Jurisprudencia y la Editorial USFQ Universidad San Francisco de Quito. El objetivo central de USFQ Law Review es presentar artículos de investigación jurídica en los que se analicen, de forma crítica y fundamentada, diversos temas legales de relevancia y actualidad. Su objetivo es generar conocimiento y constituir a la revista en una fuente de consulta y discusión que aporte jurídicamente a la comunidad.

SISTEMA DE REVISIÓN DE ARTÍCULOS

La recepción de manuscritos se realiza mediante una convocatoria abierta que se difunde ampliamente. Cada manuscrito recibido por el Comité Editorial de USFQ Law Review sigue un proceso de revisión compuesto por las siguientes etapas:

1. Los manuscritos son recibidos dentro del plazo previsto en la convocatoria y son evaluados, en primera instancia, según los siguientes criterios de selección: (i) extensión de mínimo 5.000 palabras, (ii) estructura y formato de citación, (iii) relevancia e innovación del tema jurídico abordado, (iv) contenido crítico y (v) suficiencia de investigación y manejo adecuado de fuentes.

2. Los manuscritos seleccionados continúan al proceso de edición, donde cada uno es asignado a un Editor Asociado, quien se encarga de realizar el proceso de revisión por pares académicos.

3. Los pares académicos que revisan el manuscrito son, al menos, un revisor externo y dos miembros del Comité Editorial de USFQ Law Review. Los revisores externos son personas versadas en distintas materias, seleccionados por su experticia y por su conocimiento en el tema que el artículo aborda y pueden ser tanto profesores del Colegio de Jurisprudencia USFQ como profesionales sin vínculo institucional con la USFQ.

4. Las revisiones de forma y fondo son enviadas a cada articulista por el Editor Asociado respectivo.

5. Los articulistas tienen un periodo establecido para enviar el manuscrito corregido, el tiempo para devolverlo es mínimo 3 días y máximo dos semanas. Para garantizar la alta calidad del manuscrito se puede solicitar al menos tres revisiones, hasta considerar que el texto esté listo para su publicación.

6. Los articulistas deben cumplir el plazo previsto para el envío del manuscrito final.

7. Los manuscritos finales son enviados a revisión de estilo, para proseguir con el proceso de diagramación y publicación de la revista.

PARA MÁS INFORMACIÓN

- La revista está disponible en el siguiente enlace:
  http://lawreview.usfq.edu.ec
- La Guía de Autores está disponible en el siguiente enlace:
  http://www.usfq.edu.ec/publicaciones/lawreview/Paginas/guiaparaautores.aspx
- El correo electrónico de la revista es el siguiente:
  lawreview@usfq.edu.ec

ÍNDICE



CHRISTOPHER ARROYO
Abogado por el Colegio de Jurisprudencia, Universidad San Francisco de Quito USFQ, Campus Cumbayá, Casilla Postal 17-1200-841, Quito 17091, Ecuador. Correo electrónico: c.arroyolasso@gmail.com

Recibido/*Received:* 06/08/15
Aceptado/*Accepted:* 15/09/15

LA REALIDAD ECONÓMICA Y EL MOTIVO ECONÓMICO VÁLIDO EN LA FUSIÓN

Resumen

Este artículo trata sobre la posibilidad de amortizar la pérdida incurrida por parte de la sociedad absorbida, dentro de un proceso de fusión, cuando la reorganización empresarial ha sido realizada con la únicaintención de trasladar ese crédito tributario.

Dentro de la legislación ecuatoriana no existe norma que desarrolle el tema. En la práctica, las soluciones dadas por parte de la administración pública no siempre han sido uniformes, sino que los funcionarios del Servicio de Rentas Internas deciden sobre las consecuencias del traslado de pérdidas. El problema jurídico consiste en determinar cuál debe ser la respuesta de la administración tributaria cuando empresas fusionadas deseen amortizar la pérdida incurrida por la sociedad absorbida, sea por el motivo que fuere.

Se tratará de dar respuesta a esa pregunta mediante el estudio de ciertas instituciones jurídicas, como la fusión y el régimen de amortización de pérdidas en la legislación ecuatoriana. A su vez, desarrollaremos conceptos tributarios fundamentales como el motivo económico válido y el criterio de la realidad económica, para determinar si limitan de algún modo el traslado de pérdidas. Así, podremos concluir que el traslado de pérdidas es posible en todos los casos de fusión, sin ninguna limitación y, principalmente, sin la necesidad de que exista un motivo económico válido.

Palabras clave: fusión, amortización, realidad económica, motivo económico válido, hecho imponible, elusión, evasión, defraudación, economía de opción.

The Economic Substance and Business Purpose in Mergers

Abstract

This article discusses the possibility of amortizing the loss incurred by the company absorbed within a process of fusion when the business reorganization has been carried out with the sole intention of moving this tax credit.

Within the Ecuadorian legislation there is no rule that develops the theme. In practice, the solutions given by the part of the public administration have not always been uniform but that officials of the Internal Revenue Service decide on the consequences of the transfer of losses. The legal problem is to determine what should be the response of the tax administration when merging companies wish to amortize the loss incurred by the acquired company, without considering the economic reason behind it.

The answer to this question will try to be given through the study of certain legal institutions, such as the merger and the regime of amortization of losses in the Ecuadorian legislation. At the same time, develop fundamental tax concepts as the valid economic motive and the criterion of economic reality, to determine if they restrict in any way the transfer of losses. Thus, we will conclude that the transfer of losses is possible in all cases of a merger without any limitation, and mainly, without the need for an economic motive valid.

Keywords: mergers, amortization, business purpose, valid economic reason, substance over form, taxable event, evasion, elusion, tax fraud, tax avoidance.

1. Introducción

En Ecuador, a diferencia de otros países de la región, no existe normativa que permita dirimir con certeza cuáles son las consecuencias tributarias de la fusión, en particular, qué ocurre con el traslado de pérdidas incurridas por la sociedad absorbida. La administración tributaria, empero, parece no admitir ese traslado en todos los casos. Para sustentar esta posición emplea diferentes motivaciones, unas más forzadas que otras. En este sentido, para razonar sobre la transmisión de pérdidas, la administración tributaria realiza un análisis para cada caso, para, según su criterio, consentir el traslado de crédito tributario o negarlo. No existe cuerpo normativo que sistemáticamente permita conocer de forma certera los resultados del traslado de activos entre sociedades, sino que dependerá del análisis del funcionario del Servicio de Rentas Internas su aceptación o rechazo.

El silencio de la ley en cuanto al traslado de pérdidas permite inferir que es posible amortizar pérdidas en toda ocasión. En la práctica, esto ha conducido a debate incluso dentro de la misma administración tributaria. El análisis del fisco no siempre está fundamentado en las mismas premisas, lo cual podría llevar a diferentes abusos en el momento de su aplicación.

A diferencia de lo que ocurre con normativa de países cercanos, el régimen tributario ecuatoriano no asume que se ha defraudado al fisco por el solo hecho de reducir un impuesto por pagar. A pesar de esto, el análisis de la realidad económica puede ir en esta dirección. En el desarrollo del artículo encontraremos que la mayor parte de legislaciones que niegan o aceptan el traslado de beneficios fiscales lo hacen sin mayor estudio del tema. Como parte del análisis, trataremos de deducir cómo se concibe la creación de "valor corporativo" que debe generar la fusión; como antecedente, debemos entender si la reorganización debe tener motivación para ser realizada. Para esto,

analizaremos si las empresas deben pasar el examen del motivo económico válido para trasladar la pérdida en la fusión o lo pueden hacer libremente.

Las administraciones tributarias latinoamericanas conciben como una de sus principales preocupaciones que la dificultad de comprobar la neutralidad fiscal tenga como consecuencia la desprotección del fisco, permitiendo al contribuyente utilizar estas formas de reestructuración como vía para obtener beneficios tributarios. Por su parte, la doctrina europea ha trabajado bajo el criterio de que la fiscalidad no debe ser freno o estímulo a la fusión, entonces, la causa que estimule su realización debe estar sustentada en motivos económicos válidos, siendo este el único argumento encontrado mediante el cual el régimen tributario debe mantenerse neutral.[1]

Con el afán de enfrentar diversos conflictos fiscales, países de la región, importando conceptos europeos, han agregado la realidad económica a sus sistemas tributarios. Distinta ha sido la situación del motivo económico válido, ya que todavía no se lo ha incorporado y a pesar de no formar parte de la legislación, aparece en la práctica. Nos enfocaremos en analizar si la "interpretación" según la realidad económica puede concluir que es necesario un motivo económico. La inquietud cobra mayor importancia en legislaciones donde las operaciones de fusión no tienen regulación tributaria, encontrándose sujetas a la interpretación de reglas y principios generales por parte de la administración tributaria y la administración de justicia.[2]

En esta situación, la realidad económica puede constituirse, como está ocurriendo, en el instrumento más importante dentro de la lucha contra la elusión, a pesar de que parece no ser este el alcance de la institución.

El presente trabajo tratará de contestar la siguiente pregunta: ¿es posible trasladar la pérdida incurrida por parte de las sociedades fusionadas para deducir del impuesto a la renta en favor de la entidad absorbente o de la nueva constituida, incluso en los casos donde el único objetivo de la reorganización empresarial fuese beneficiarse de esta deducción? Este trabajo se fundamenta en la intervención de los exponentes ecuatorianos dentro de las XXV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, puesto que, si bien la ley mantiene silencio sobre las consecuencias del traslado de pérdidas en los casos de fusión, el exponente ecuatoriano asegura que el traslado de beneficios fiscales requiere que la motivación a la fusión no provenga de la reducción de la carga tributaria.

2. La fusión

El concepto de fusiones y adquisiciones (M&A por sus siglas en inglés de *Mergers and Acquisitions)* es un término empleado mayoritariamente por la doctrina anglosajona. En países latinoamericanos estos procesos han sido denominados como reorganizaciones empresariales. A la fusión se la define como un mecanismo que implica la concentración de patrimonios de dos o más sociedades jurídicamente independientes, sea de naturaleza civil o mercantil, previa disolución sin liquidación de alguna o algunas de ellas.[3]

Existen innumerables razones por las que puede emprenderse un proceso de fusión. Entre los casos más comunes se podría mencionar la diversificación del producto, la producción a escala, el aumento de

1 Ley 29 de 1991. Adoptada por la legislación española a la directiva 90/434/CEE.

2 Piñeros Perdomo, Mauricio. "Fusiones y adquisiciones. Aspectos internacionales." *XXV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario.* Buenos Aires: Abeledo Perrot, 2010, p. 93, y Sampaio, Rui. "Contribuciones para el estudio de la estrategia y del régimen de las fusiones y adquisiciones en la Unión Europea". *XXV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario.* Buenos Aires: Abeledo Perrot, 2010, p. 630.

3 Barboza, Sergio. "Reorganización corporativa en las empresas del sistema financiero: las fusiones". *Ius et veritas* IX/19 (1999), p. 133.

cuotas de mercado, entre otras.[4] Simplemente, se debe obtener, mediante planificación empresarial, un beneficio societario para que se justifique la fusión.[5] Las reorganizaciones empresariales podrían ser de interés exclusivo en entidades que participen en la misma industria, sin embargo, la experiencia demuestra que no es esencial realizar un giro empresarial similar ni es exclusivo para sociedades que compiten entre sí.[6]

La mayor parte de la doctrina se ha sumado a la idea de que la fusión no busca la terminación de actividades de la sociedad, sino que tiene como interés la continuidad de las mismas por concentración, a diferencia de lo que ocurre en una adquisición. Este concepto suele ser aceptado a pesar de que se obtiene la extinción de la personalidad jurídica de las entidades absorbidas, ya que en esencia se mantiene viva, aunque opera bajo una razón social diferente.[7]

Dentro de la legislación ecuatoriana, la reorganización se encuentra definida por la Ley de Compañías en el artículo 337. Esta disposición define a la fusión como aquel fenómeno producido cuando dos o más compañías se unen para formar una nueva que les sucede en derechos y obligaciones o cuando una o más compañías son absorbidas por otra que continúa subsistiendo.[8] En este caso, la definición reconoce la existencia de la fusión por absorción y por constitución. La doctrina agrega la fusión impropia, considerándola como una simple aportación de capital o compra de acciones de una empresa. En la fusión impropia, la compañía de la cual se adquieren acciones no pasa a integrar la sociedad compradora. Este tipo de fusión no existe en la legislación ecuatoriana.

2.1. Aspectos jurídicos de la fusión

En diversas legislaciones, temas sobre restructuración son trabajados de forma aislada a procesos generales. Esto se justifica por la naturaleza de cada una de estas figuras, ya que se intenta crear un entorno de favorabilidad tributaria para incentivarlas, puesto que suelen ser saludables en la economía. Para que dos o más compañías formen una nueva, deben entrar en proceso de disolución (sin liquidación). La disolución tiene como consecuencia paralela, por un lado, la creación de una nueva entidad con estados financieros diferentes y, por otro lado, la extinción de las entidades jurídicas fusionadas. En el caso de la fusión por absorción, una entidad se mantiene existente al concluir el proceso.

Las operaciones de fusión no son posibles de afectación de impuesto a la renta toda vez que las sociedades transferente y adquiriente no generen ganancia alguna.[9] Existen tres consecuencias principales que surgen a raíz de la reorganización empresarial:

1. La unión de socios concretada con emisión accionaria de la sociedad que se constituye a favor de los accionistas de las sociedades extinguidas en proporción a su aporte;

2. La transmisión a título universal de patrimonios. Esto permite la integración o confusión de estos en una misma sociedad y ayuda a que el traspaso patrimonial sea *uno actu*, dando lugar a la consolidación de balances en un único estado financiero;

3. La extinción jurídica de las sociedades fusionadas,

4 Sampaio, Rui. "Contribuciones par el estudio de la estrategia y del régimen…" *Óp. cit.* p. 630.

5 *Id.,* p. 628.

6 Cahn-Speyer Wells, Paul. "Fusiones y adquisiciones. Aspectos internacionales". *XXV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario.* Buenos Aires: Abeledo Perrot, 2010, p. 9.

7 Córdova Arce, Alex. "El régimen fiscal de las fusiones y adquisiciones de empresas". *XXV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario.* Buenos Aires: Abeledo Perrot, 2010, p. 17.

8 Ley de Compañías. Artículo 337. Registro Oficial No. 449 de 20 de octubre de 2008. Adicionalmente, existen referencias sobre la fusión en la Ley General de Seguros. El artículo 52 trata sobre la fusión entre empresas de seguros o entre empresas de reaseguros. Sin embargo, no se hace ninguna mención con relación a la definición de esta forma de reorganización empresarial, simplemente se considera que se puede dar entre entidades de esta naturaleza. Este artículo fue reformado por el Código Orgánico Monetario Financiero en la disposición reformatoria 16 numeral segundo. Al tratarse de fusiones de las instituciones financieras, se rigen por la ley General de Instituciones del Sistema Financiero, normativa que tampoco define a la fusión, pero la menciona.

9 Córdova Arce, Alex. "El régimen fiscal de las fusiones y adquisiciones de empresas". *Óp. cit.*, pp. 282-290.

lo que implica que, dependiendo de la modalidad de fusión elegida, alguna o todas deberán extinguirse sin pasar por un proceso de liquidación previo.[10]

3. Régimen de amortización de pérdidas

La amortización de pérdidas es un derecho con el que cuentan las sociedades en todos los sistemas legislativos estudiados dentro del artículo. A pesar de lo mencionado, este derecho podría ser desconocido por la administración, incluso con parámetros alejados a la ley. Como mencionamos, la fusión es la consolidación de dos o más balances que forman uno nuevo. En conjunto, al ser la fusión una consolidación de estados financieros y la amortización de pérdidas un derecho de las sociedades, veremos si en la legislación ecuatoriana existe algún impedimento para que los atributos fiscales, especialmente la pérdida, pueda ser trasladada y amortizada por la sociedad creada.

Regularmente, las compañías acarrean pérdidas durante los primeros años de operación y, dependiendo de la industria en la que se desarrollen, puede tomarles más tiempo a unas que a otras para que sean compensadas y recuperadas. La pérdida no está ligada exclusivamente al inicio de actividades, sino que puede llegar en cualquier momento. La ley ecuatoriana, reconociendo las fluctuaciones que tienen los ingresos en las actividades empresariales, considera que las empresas tienen derecho a acarrear pérdidas sufridas en años anteriores si tienen relación con la actividad del negocio. De esta forma, la entidad compensa rubros una vez obtenidas utilidades. Desde un punto de vista comercial, la deducción de pérdidas resulta natural, ya que si las sociedades no habrían realizado la inversión inicial o los gastos correspondientes no se habría generado utilidad posterior.

10 Garrigues, Joaquín y Uría, Rodrigo. *Comentario a la Ley de Sociedades Anónimas*, t. II, 3era ed. Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1976, p. 749. Citado en Córdova Arce, Alex. "El régimen fiscal de las fusiones y adquisiciones de empresas". Óp. cit., p. 285.

3.1. El impuesto

Como correctamente expresa Gianinni, el impuesto no tiene otro fundamento jurídico que la sujeción a la potestad tributaria del Estado.[11] En virtud de esta potestad, el Estado exige coactivamente a los ciudadanos su contribución para cumplir sus fines.[12] El impuesto es una institución de derecho público y no un contrato bilateral entre el Estado y los contribuyentes.[13] Tampoco es una "carga real" que deban soportar los inmuebles como alguna vez se sostuvo doctrinariamente.[14] Dentro de la unilateralidad del tributo destaca que el Estado lo decreta sin necesidad de que medie un acuerdo con los obligados, quienes únicamente deben cumplirlo conforme a la ley.[15]

El impuesto que grava la renta de sociedades constituye en todo sistema tributario el eje del ordenamiento y regula la relación entre la administración tributaria y la empresa privada.[16] Desde un punto de vista material, el impuesto responde fielmente a principios constitucionales, convirtiéndose así en una herramienta para hacer realidad los objetivos de la Carta Magna.[17] Desde la perspectiva formal, el impuesto es un punto de referencia del buen hacer del legislador, ya que la regulación debe ser clara, inteligible y con miras a gozar de estabilidad.[18]

Existen dos corrientes doctrinales que fundamentan el concepto fiscal de renta: *la teoría de renta-producto* y *la teoría de renta-incremento patrimonial.*[19] De la

11 Villegas, Héctor. *Curso de finanzas y derecho financiero y tributario*. 3era ed, Tomo I. Buenos Aires: Ediciones Depalma, 1984, p. 79.
12 *Ibíd.*
13 *Ibíd.*
14 *Ibíd.*
15 Troya Jaramillo, José Vicente. *Derecho Internacional Tributario*. Serie de Estudios Jurídicos. Vol. 4. Quito: Corporación Editora Nacional, 1990, pp. 109–110.
16 Ferreiro, José Juan *et al.* (comps.). *Curso de Derecho tributario. Parte Especial. Sistema Tributario: Los tributos en particular*. 12ava. ed. Madrid: Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A., 1996, p. 50.
17 *Ibíd.*
18 *Ibíd.*
19 *Id.*, p. 204.

estructura de la ley ecuatoriana destaca que nuestro sistema ha adoptado la teoría del incremento patrimonial. Dentro del impuesto se grava la totalidad de la renta (renta neta) cualquiera que sea su fuente u origen. Además, las operaciones de capital entre la sociedad y sus socios no suponen beneficio de la entidad.[20] El incremento patrimonial de la empresa, mediante aportaciones de sus socios, da como resultado un incremento neto social y no es entendido como valor generado, como consecuencia, no es una partida gravable.[21]

3.2. El hecho imponible

El hecho generador, conocido como hecho imponible, es un presupuesto de hecho considerado fundamental en la relación tributaria, indispensable para el nacimiento de la obligación de pago por parte del contribuyente.[22] Se entiende que el hecho generador debe estar claramente especificado en la ley para ser libremente cumplido. Tiene, fundamentalmente, tres funciones: primero, ser origen del tributo, convirtiéndose en el criterio que, verificado, da vida a la obligación tributaria.[23] Segundo, ser la identificación, donde muestra una institución como tributo.[24] Y tercero, ser materialización económica, donde el hecho generador debe reflejar una aptitud económica del contribuyente para el pago.[25]

El artículo 4 del Código Tributario establece que son las normas tributarias las que, de forma exclusiva, determinarán el objeto imponible, la cuantía del tributo o la forma de establecerlo.[26] El artículo 15 del mismo cuerpo legal indica que la obligación tributaria es un vínculo jurídico personal entre el Estado y las entidades acreedoras de tributos, en virtud del cual debe satisfacerse una prestación en dinero, especies o servicios apreciables en dinero, al verificarse el hecho generador previsto por la ley.[27]

3.3. Amortización de pérdidas

Existen diferentes acepciones de amortización, pero el término al que nos referimos es aquella figura donde el Estado deja de percibir un impuesto, con el objetivo de que la sociedad beneficiaria alcance a cubrir los saldos negativos afrontados tanto para emprender el negocio como los que han sido obtenidos en el transcurso del tiempo.[28] Greco considera que la amortización es una figura que tiene como fundamento recuperar los fondos invertidos para producir, compensando los rubros que serán pagados en el futuro.[29]

Normalmente, las empresas preparan un estado de pérdidas y ganancias del ejercicio contable que se presenta en un balance de situación, convirtiéndose lo expresado en lo que demostrará el saldo que puede ser trasladado.[30] La LORTI declara que las sociedades pueden compensar las pérdidas sufridas en los ejercicios impositivos anteriores. Estos rubros se reducirán de las utilidades gravables obtenidas en los cinco períodos impositivos siguientes, sin que se exceda en cada período el 25% de la utilidad total.

3.4. Traslado de activo y pasivo como consecuencia de la fusión

Una entidad tiene un activo cuando, debido a un hecho ocurrido, tiene el control excluyente sobre los beneficios que produce un bien.[31] El valor del bien es la cualidad que justifica que, por poseerlo, una sociedad entregue una suma de efectivo u otro bien, asuma una obligación o incremente el capital;

20 *Id.*, p. 205.
21 *Ibíd.*
22 Dávila, Marcelo. *La naturaleza jurídica de al especie valorada*. Tesis de grado. Universidad San Francisco de Quito. Quito, 2009, p. 50.
23 *Id.*, p. 5.
24 *Ibíd.*
25 *Ibíd.*
26 Código Tributario. Artículo 8. Registro Oficial No. 449 de 20 de octubre de 2008.
27 *Id.*, Artículo 15.
28 Corral Moreno, Manuel. *Estudio Práctico del ISR para personas morales*. 8va. ed. México DF: ISEF Empresa Lider, 2005, p. 314.
29 Greco, Orlando. *Diccionario Contable*. *Óp. cit.*, p. 48.
30 *Ibíd.*
31 *Id.*, p. 47.

en cualquier caso, algo tiene valor cuando representa efectivo o tiene aptitud para generar un flujo positivo de efectivo.[32]

Los activos son recursos económicos que se espera beneficien al negocio en el futuro, todos tienen valor monetario.[33] La cuenta por cobrar es una promesa de recepción futura de efectivo que puede originarse por diferentes motivos.[34] Es una forma de *crédito* en favor de una sociedad o persona, generada normalmente por ventas o servicios no cobrados.[35]

Algunos autores consideran que el crédito tributario podría considerarse *privilegia personae.* A juicio de Aguilar, no es un derecho reconocido por la calidad personal del titular, sino por la naturaleza del crédito y del interés colectivo tutelado.[36] El crédito tributario asume el reconocimiento de un derecho por parte del Estado, ya que este es susceptible de ser descontado del impuesto líquido causado en forma de deducción y puede ser restado del ingreso bruto del contribuyente para la renta o de la base imponible del impuesto.[37] Con base en lo expuesto, el crédito tributario es una forma de cuenta por cobrar en favor de la sociedad y, aunque no necesariamente implica un derecho de crédito contra el Estado, podría ser entendido de esta manera. Tomando en cuenta esta similitud, tanto el crédito tributario como la cuenta por cobrar son rubros que forman parte del activo de cada entidad.

3.5. Consecuencias tributarias de la fusión

El Código Tributario no realiza mención alguna con relación a las consecuencias fiscales de la fusión, sin embargo, existen normas que de forma aislada tratan vagamente el tema, permitiéndonos llegar a conclusiones sobre la temática planteada. Dicho cuerpo legal declara como responsable tributario a las sociedades que sustituyan a otras, las mismas que deben hacerse cargo del activo y pasivo, en todo o en parte, en los casos de fusión, transformación, escisión o cualquier otra forma.[38]

La Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno no menciona nada sobre el tratamiento de la fusión en lo relativo al impuesto a la renta, pero se conoce que la sociedad creada o la absorbente será responsable, a título universal, de todas las obligaciones tributarias existentes al momento de realizada la reorganización empresarial. Existen tres tratamientos tributarios preferenciales determinados en la ley a favor de la reorganización empresarial.[39] Inicialmente, se permite que los gastos producidos con respecto a la reorganización sean deducibles del impuesto a la renta, aunque no estén relacionados con la generación de ingreso.[40] En segundo lugar, la transmisión del activo y pasivo realizado en torno a los procesos de fusión no se encontrará sujeta al pago de impuesto a la renta y no será gravable ni deducible el mayor o menor precio que refleje el valor de las acciones o participaciones de los socios.[41] Finalmente, al no ser consideradas operaciones sujetas a impuesto, en todos los casos, no causará IVA.[42]

En lo que respecta al traslado de atributos fiscales, consideramos que lo trasladado en una reorganización es el acumulado de derechos y obligaciones. De la misma forma, entendemos que el crédito tributario de impuesto a la renta forma parte de la masa de activos de la empresa, puesto que es un derecho de

32 *Ibíd*.
33 Horngren, Charles T., T. Harrison, Walter and Oliver, M. Suzanne. *Accounting*. 8va ed. Upper Saddle River, New Jersey: Prentice Hall, 2009, p. 10.
34 *Id*., p. 65.
35 Greco, Orlando y Godoy, Amanda Alicia. "*Crédito*". Diccionario Contable y Comercial. 2da ed. Buenos Aires: Valleta Ediciones, 1999, p. 243.
36 Aguilar Rubio, Mariana. *Crédito tributario y concurso de acreedores*. Madrid: La Ley, Grupo Wolters Kluwer, 2009, p. 43.
37 Greco, Orlando, Godoy, Amanda Alicia. Diccionario Contable y Comercial. *Óp. cit.,* p. 247.
38 Código Tributario. Artículo 28, numeral 3. Registro Oficial No. 449 de 20 de octubre de 2008.
39 *Ibíd.*
40 *Ibíd.*
41 *Ibíd.*
42 Ley de Régimen Tributario Interno. Artículo 54, numeral 4. Registro Oficial No. 463 de 17 de noviembre de 2004.

la sociedad que puede ser cobrado en el futuro y reducido del impuesto por pagar.

Estamos de acuerdo con Córdova al aducir que es importante tomar en cuenta la premisa de que las reorganizaciones implican la continuidad jurídica de las sociedades en cabeza de las entidades absorbentes y que, si existe neutralidad fiscal sobre estos, debe concluirse que la transmisión de atributos fiscales es una consecuencia lógica del sistema.[43] La transmisión a título universal fundamenta el traslado de atributos fiscales de las sociedades o de los fondos de comercio absorbidos, suponiendo el derecho de las sociedades adquirientes a deducir las pérdidas tributarias de las transferentes.[44]

En el mismo sentido, al ser el crédito tributario un activo de la sociedad y si se toma en cuenta el criterio de que la fusión implica el traslado a título universal de activos y pasivos, el traslado de pérdidas entre empresas resulta indiscutible. Queda claro que la amortización de pérdidas es un derecho con el que cuentan todas las sociedades según la ley ecuatoriana. De esta forma, la pérdida debe ser trasladada como parte del universo de activos que acarrea la fusión, para lograr que las compañías puedan acogerse a este beneficio fiscal en el plazo establecido por la ley.

4. El motivo económico válido

A pesar de que se ha demostrado que la amortización y el traslado de pérdidas son un derecho con el que gozan todas las sociedades en Ecuador, este puede verse amenazado por la aplicación de ciertos principios ajenos a la legislación ecuatoriana, entre estos destacamos el motivo económico válido. Esta institución jurídica ha sido reconocida en diferentes regímenes con distinto matiz. Resalta, a propósito de este concepto, que pocos han sido los cuerpos normativos que coinciden en la forma de entenderlo. A pesar de que el sistema tributario ecuatoriano no contempla esta figura tributaria, en la práctica, podría ser implementado, aunque en la mayor parte de los casos se desconozca el tratamiento del mismo. En adelante, nos enfocaremos en determinar si la fusión debe tener un motivo económico válido para que el acarreo de atributos fiscales sea posible.

4.1. La neutralidad fiscal

El motivo económico válido tiene como antecedente la neutralidad fiscal. Es un principio económico propuesto que considera que los contribuyentes no deben empañar sus decisiones con elementos ajenos a su voluntad, específicamente en lo relacionado a tributos. La institución refiere que el impuesto no debe direccionar la acción económica de los agentes, sino que estos deben motivarse con asuntos ajenos al régimen fiscal.

La noción fundamental de neutralidad fiscal fue desarrollada por el filósofo y padre de la economía clásica Adam Smith, quien pensaba que los impuestos no deben alterar el normal comportamiento de los agentes dentro de la economía.[45] Aproximadamente 100 años después, John Stuart Mill amplía el principio y concluye que la neutralidad fiscal tiene como punto fundamental que los tributos no deben incidir en la forma de actuar de los agentes, si estas modificaciones provocan distorsiones en la competencia.[46]

La neutralidad impositiva propone, resumidamente, que la noción tributaria no debe incidir en la toma de decisiones empresariales.[47] Freytes, asentándose en el

43 Sánchez Olivan, José. *La fusión y la escisión de sociedades: aportación de activos y canje de valores. Cesión global del activo y pasivo: estudio económico, jurídico, fiscal y contable.* 3ra. ed. Madrid: Centro de Estudios Financieros, 2004, p. 47. Citado en Córdova Arce, Alex. "El régimen fiscal de las fusiones y adquisiciones de empresas". *Óp. cit.*, p. 297.

44 *Id.*, p. 298.

45 Smith, Adam. *Investigación sobre la naturaleza y causas de la riqueza de las naciones*. México: Fondo de Cultura Económica, 2000, p. 726. Citado en Cahn-Speyer Wells, Paul. "Fusiones y adquisiciones. Aspectos internacionales". *XXV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario.* Buenos Aires: Abeledo Perrot, 2010, p. 11.

46 *Ibíd.*

47 *Ibíd.*

principio, concluye que la fiscalidad no debe ser un freno o estímulo para la toma de decisiones.[48] Este principio ha ido perdiendo fuerza con el tiempo en el campo del derecho tributario. En el presente, pensar que en el medio corporativo se deben tomar decisiones con independencia absoluta de las consecuencias tributarias es incongruente con el sistema.

La imprecisión sobre el criterio de neutralidad fiscal se evidencia en algunos puntos. Esta discrepancia emerge en casos como en los que se asegura que se debe tratar de forma económicamente equivalente a las rentas generadas por operaciones cuyos efectos sean análogos. Esto nos traslada a la equivocada conclusión de que la compraventa, la fusión o la escisión, cuando el propósito de su realización implique una transferencia patrimonial, debería gravarse en idéntica forma si el resultado obtenido es el mismo.[49] En esencia, la neutralidad tributaria debería enfocarse en que el Estado no introduzca tributos que distorsionen el mercado favoreciendo a unos en perjuicio de otros.[50] Autores como García Novoa aseguran que los motivos internos para la toma de decisiones en ningún caso deberían tener relevancia jurídica, ya que se hallan en el interior de la esfera de las intenciones de los particulares.[51]

Consideramos que no existe neutralidad fiscal por parte de los agentes económicos cuando toman decisiones con el objetivo de reducir su carga impositiva, de la misma forma en que no existe neutralidad fiscal cuando el Estado utiliza impuestos para reducir o inducir al consumo de un producto. Por este motivo, concluimos que en el sistema ecuatoriano, al existir tanto la posibilidad de que el contribuyente planifique el pago de sus impuestos, como la posibilidad de que el Estado emplee tributos como el ICE para disuadir el consumo de ciertos productos, no existe neutralidad fiscal.

4.2. El motivo económico válido

Si existe un argumento innegable sobre el motivo económico válido es que no existe uniformidad de criterio para definirlo. Este concepto se origina en el derecho comunitario europeo y ha causado enormes controversias en la doctrina, no únicamente sobre cuál es el significado del mismo, sino principalmente sobre cuál es el alcance que podría tener.

La norma comunitaria, de manera *imprecisa,* dispone que "el hecho de que una reorganización no se efectúe por motivos económicos válidos, como la reestructuración o racionalización de actividades de las sociedades que participan en la operación (…)".[52] La norma está ejemplificando motivos económicos válidos, pero no define su esencia. Se entiende, por la estructura de la oración, que la racionalización de actividades y la restructuración son únicamente ejemplos de motivos económicos válidos y no los únicos.

Stella Reventós Calvo expresa que una restructuración responde a un motivo económico válido siempre que obedezca a un móvil empresarial y que tome en cuenta la funcionalidad de la empresa.[53] Esta definición nuevamente nos sitúa en la misma línea y nuevamente se desconoce el sentido y alcance del concepto. La sentencia *Leur Bloem* expresa que es suficiente con

48 *Id*., p. 16.
49 Minuche Zambrano, Efrén. "El Principio de "Realidad Económica" en el Derecho Tributario". *Revista Judicial Diario La Hora.* http://biblioteca.cejamericas.org/bitstream/handle/2015/1071/elprincipio.pdf?sequence=1&isAllowed=y. 3 de enero de 2015. p. 364. El autor resalta el comentario realizado por la Comisión Redactora del Modelo de Código Tributario para América Latina del artículo 8 del Modelo de Código Tributario para América Latina, equivalente al artículo 17 del Código ecuatoriano, conformada por Carlos María Giuliani, Rubens Gómes de Souza, y Ramón Valdés Costa. El Código Tributario ecuatoriano fue aprobado el 23 de diciembre de 1975 acogiendo parcialmente lo propuesto por el modelo de código tributario.
50 *Id*., p. 13. Este principio admite excepciones debidamente motivadas por el interés general, o excepcionalmente por necesidades coyunturales, las cuales se fundamentan en principios constitucionales, principalmente en el de equidad. El libro cita a Glaize, Antoine. *La neutralidad y equidad tributaria en el comercio electrónico*. Boletín AFIP del 1/9/2000, No. 38, p. 1391.
51 *Id*., p. 24.
52 *Id*., p. 17.
53 *Id*., p. 25.

la existencia de un motivo económicamente válido para que la búsqueda de ventajas sea aceptable.[54] El mismo Tribunal de Justicia (Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea), para el caso *Cadbury Schweppes,* cambia abismalmente su posición y manifiesta que los motivos económicos son válidos, *a menos que se trate de un montaje puramente artificial* [55], para así demostrar las inconsistencias que pueden nacer al definir un concepto jurídico indeterminado tan amplio. Segarra concluye que la evaluación del motivo económico válido, por ser un concepto jurídico indeterminado, es peligrosamente subjetivo y permite al juzgador decidir con arbitrariedad.[56] A nuestro entender, lo que resalta en las tesis que definen el concepto es la consideración de la causa. El motivo económico válido reduce a segundo plano la autonomía de la voluntad y pone a la causa como el sustento que admite la validez de la operación.

4.3. Ausencia de motivo económico válido

A pesar de que la doctrina y la jurisprudencia han dado importantes pasos por limitar al motivo económico válido, en Latinoamérica y Europa todavía se considera a la ausencia del mismo esencialmente ilegal. Rodríguez informa que la administración tributaria española ha llegado al extremo de defender que la sola demostración de que se busque una ventaja fiscal excluye la aplicación del régimen de diferimiento preferente, incluso en aquellos casos en donde se evidencie beneficio en el mercado.[57]

Según se observa en la mayor parte de legislaciones estudiadas, hay una tendencia por concebir a la fusión como un instrumento peligroso que, de no ser sancionado, puede convertirse en una herramienta perjudicial del Estado. Esta consideración ha hecho que los cuerpos legales supongan a "la ausencia de motivo económico válido" como simulación, fraude, evasión, elusión o abuso de Derecho, desconociendo la naturaleza jurídica de cada una.

4.3.1. Simulación

Consiste en el acuerdo de dos o más personas para fingir una convención, con el entendido de que esta no habrá de producir, en todo o en parte, los efectos aparentados; en disfrazar, mediante una declaración pública, una convención realmente celebrada, con otro negocio diferente o en camuflar a una de las partes verdaderas con la interposición de un tercero.[58] Deben concurrir simultáneamente los siguientes requisitos:

i. Divergencia entre la voluntad y la manifestación pública: los agentes crean una ficción premeditadamente desprovista de toda eficacia entre ellos.[59]

ii. Concierto simulatorio: aunque exista discrepancia entre la declaración pública de y la voluntad real, no se estructura simulación si dichos agentes no celebran un acuerdo privado.[60] No se puede configurar simulación en actos unipersonales, donde, por definición, hay un agente único, por ende, una voluntad y declaración únicas.[61]

iii. Engaño a terceros: simular es aparentar lo que no es, carece de sentido calificar de simulada una actuación que nada oculta a alguien.[62] Debe producir consecuencias jurídicas para que sea relevante, puesto que puede haber simulaciones legales.

Descartamos la existencia de simulación en el caso de fusión donde su móvil único sea trasladar pérdida, puesto que la consecuencia jurídica de la fusión es justamente la buscada, consolidar balances. Adicionalmente, en el ejemplo de fusión planteado,

---

54 Corte Europea de Justicia. *No. C-28-1995*, 1 de julio de 1997, p. 21

55 Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea. *No. C-196-2004*, 12 de Septiembre de 2006, p. 22

56 *Id.*, p. 20.

57 *Id.*, p. 24.

58 Ospina Fernández, Guillermo y Ospina Acosta, Eduardo. *Teoría General del Contrato y del Negocio Jurídico.* Santa Fe de Bogota: Editorial Temis, 2002, p. 112.

59 *Id.*, p. 114.

60 *Ibíd.*

61 *Ibíd.*

62 *Id.*, p. 115.

no existe concierto simulatorio. Finalmente, la fusión no tiene como resultado un engaño a terceros, puesto que no existe un negocio jurídico aparente y otro simulado, sino un negocio jurídico único con consecuencias jurídicas específicas.

4.3.2. Evasión fiscal

Villegas considera que evasión es toda eliminación o disminución de un monto tributario producido en un país por quienes están jurídicamente obligados a abonarlo, este resultado normalmente es alcanzado mediante conductas *fraudulentas u omisivas violatorias de disposiciones legales*.[63] Blumenstein agrega que la evasión comprende tanto la sustracción simple como la sustracción calificada o defraudación y excluye el concepto de elusión.[64] Para Oldman, la evasión incluye no solo los fraudes y engaños de distintos tipos, sino otras faltas y acatamiento de ley debido a la ignorancia (el contribuyente desconoce la ley), interpretación (el contribuyente conoce la ley, pero calcula mal los datos) y desidia (el contribuyente no cuida sus archivos como debería).[65]

Concluimos que no se puede configurar evasión en el caso de fusión, puesto que, como dice Villegas, solo puede producirse por incumplimiento de aquellos actos que están jurídicamente obligados a pagar el tributo al fisco.66 La fusión en ningún caso puede ser vista como figura fraudulenta, peor aún omisiva.

4.3.3. Defraudación fiscal

Giuliani menciona que existe una relación de subordinación entre evasión y defraudación fiscal.[67] El autor considera que defraudación es todo acto u omisión que violando disposiciones legales, en el ámbito de un país o en la esfera internacional, produce la eliminación o disminución de la carga fiscal.[68] En su inicio, el derecho intermedio europeo manifestaba que la defraudación era una forma de simulación, esto implicaba una representación de fraude, por ende, era considerada ilícita.[69]

Villegas manifiesta que la defraudación fiscal tiene la intencionalidad dirigida de dañar los derechos fiscales del Estado.[70] Para el autor, esto puede ser alcanzado mediante impostura (maniobras o actos engañosos), frustración maliciosa de sus derechos fiscales (insolvencia fraudulenta) o por la ilegal apropiación del dinero que se retuvo o percibió en su nombre (retención indebida de los agentes de retención y percepción).[71]

El Código Tributario integra como defraudación al acto de simulación, ocultación, falsedad o engaño que induzca a error en la determinación de la obligación tributaria o por lo que se deja de pagar el tributo debido, en provecho propio o de un tercero, así como las conductas que dificultan las labores de control, determinación y sanción.[72] A su vez, en Ecuador, la defraudación fiscal es un delito tipificado en el Código Orgánico Integral Penal, donde el contribuyente es sancionado por omitir ingresos incluyendo costos, gastos, deducciones, exoneraciones, rebajas o retenciones falsas o inexistentes o superiores a las que procedan legalmente para evitar el pago de tributos debidos.[73]

La fusión cabe como defraudación, ya que no viola disposiciones legales. Dentro de nuestros supuestos se encuentra que ha sido realizada en fiel cumplimiento

63 Villegas, Héctor. *Curso de finanzas y derecho financiero y tributario*. *Óp. cit.*, p. 324.
64 Giuliani Fonrouge, Carlos. *Derecho Financiero*. 6ta ed. Volumen II. Buenos Aires: Ediciones Depalma, 1997, p. 728.
65 Navarrine, Camila. *Derecho Tributario. Doctrinas Esenciales*. Tomo III. Buenos Aires: Revista Jurídica Argentina. La Ley, 2010, p. 953. El libro cita explicaciones del profesor de Harvard, Oliver Oldman, en *Como prevenir la evasión fiscal de impuesto a la renta*. Conferencia sobre la Administración de Impuestos, Buenos Aires, 1961, Documento No. 2, pp. 2-3.
66 Villegas, Héctor. *Curso de finanzas y derecho financiero y tributario*. *Óp. cit.*, p. 325.
67 *Ibíd*.
68 *Id*., p. 729.
69 *Ibíd*.
70 *Id*., p. 338.
71 *Ibíd*.
72 Código Tributario. Artículo 342. Registro Oficial No. 449 de 20 de octubre de 2008.
73 Código Orgánico Integral Penal. Artículo 298, numeral 15. Registro Oficial No. 180 de 10 de febrero de 2014.

de las disposiciones estipuladas en la ley, sin pérdida artificial para ser trasladada. La normativa ecuatoriana erróneamente incluye dentro del concepto de defraudación fiscal a la evasión y simulación, desconociendo la naturaleza y características de cada una.

4.3.4. Elusión tributaria

Blumenstein define elusión como el uso de estructuras jurídicas autorizadas con el propósito de aliviar la carga tributaria.[74] Dicho autor considera que la aplicación del impuesto que prescinde de las formas adoptadas por los contribuyentes, solo procede cuando estas formas son arrogadas con un propósito de evasión fiscal.[75] No concordamos con Giorgetti quien entiende a la evasión como una manifestación de elusión de las obligaciones contributivas que consisten en la total o parcial evasión del impuesto.[76]

Navarrine menciona que la elusión consiste en la aplicación de ardides *legales* con el objeto de evitar o eludir la carga tributaria, sin llevar ínsito el carácter ilegal.[77] Villegas reconoce que uno de los problemas más dificultosos es la elusión por abuso de las formas jurídicas, ya que existe una tendencia a considerar el hecho de que los ciudadanos recurran a estructuras jurídicas diferentes a las normalmente usadas como antijurídicas.[78]

Concluimos que en este caso la fusión se emplea con la finalidad de reducir la carga tributaria. No se usa como *ardid* o *treta,* sino que se ejerce el derecho a utilizar instituciones jurídicas como operación dinámica de su planificación tributaria. Evidentemente, no se verifica el hecho imponible, por lo mismo, consideramos que existe elusión, pero no concordamos que esta deba ser sancionada mediante el empleo de la realidad económica.

4.3.5. Abuso de derecho

El abuso de derecho intenta insertar el ejercicio del derecho subjetivo, considerando que existe un marco en el que conviven múltiples sujetos y donde domina una concepción moral bien definida.[79] Rodríguez menciona que esta generosa intensión va acompañada de una pobre construcción dogmática por estar impregnada de conceptos extrajurídicos, llegando al extremo de transformar el abuso de derecho en un principio equiparable al de buena fe, protección de incapaces, entre otros.[80] Robespierre defiende el principio cuando menciona que el derecho de cada individuo termina donde empieza el de otro.[81] Josserand sostiene que el absolutismo ha recibido en Francia un refuerzo poderoso gracias a la Declaración de los Derechos del Hombre, enmarcado en un exagerado individualismo que considera al hombre como un fin que se basa en sí mismo.[82]

Coincidimos con Rodríguez, quien afirma que abusar del derecho envuelve una contradicción, ya que el abuso, como se propone, solo puede proyectarse en una zona donde el derecho no existe.[83] A su vez, quien ejerce un derecho para perjudicar a otro, dentro del límite del interés tutelado por la norma y con el objetivo de satisfacer ese interés, actúa legítimamente. Ocurre porque el ejercicio del derecho subjetivo no requiere de una determinada intención, sino de la concreción objetiva del interés protegido por la norma positiva.[84] Carece de toda importancia ejercer el derecho de buena o mala fe, puesto que la legitimidad del ejercicio no depende de la intención.

74 Giuliani Fonrouge, Carlos. *Derecho Financiero*. *Óp. cit.,* p. 728.
75 *Id*., p. 400.
76 Giorgetti, Armando. *La evasión tributaria*. Buenos Aires: Ediciones Depalma, 1967, p. 3.
77 Navarrine, Camila. *Derecho Tributario. Doctrinas Esenciales*. *Óp. cit*., p. 954.
78 *Ibíd*.

79 Rodríguez, Pablo. *El abuso de Derecho y el Abuso Circunstancial*. 1era ed. Santiago de Chile: Editorial Jurídica de Chile, 1999, p. 134.
80 *Ibíd*.
81 *Id*., p. 135.
82 *Ibíd*.
83 *Id*., p. 138.
84 *Ibíd*.

En el Título Preliminar del Código Civil se considera que existe abuso de derecho cuando su titular excede irrazonablemente y de modo manifiesto sus límites, evidenciándose así una desviación de manera deliberada y voluntaria según los fines del ordenamiento jurídico.[85] A nuestro entender, hablar de abuso de derecho en la fusión resulta desacertado, puesto que el acto jurídico realizado satisface la necesidad de quien realiza la fusión. Adicionalmente, la fusión no se ejecuta con la intención de perjudicar a la administración tributaria, sino exclusivamente para aminorar la carga impositiva.

4.3.6. Economía de opción

Importante doctrina ha expresado que las partes no tienen obligación alguna de elegir el camino más gravoso para sus intereses. La jurisprudencia de distintos países ha consagrado el derecho de los contribuyentes a la elección de las formas jurídicas más beneficiosas para su conveniencia.[86] Villegas considera que la indiscutible libertad de las partes para elegir la investidura jurídica que le proporcione mayor ventaja fiscal, no lleva a la conclusión de que la adopción de formas diferentes a las normalmente usadas pueda constituir una conducta antijurídica.[87] Agrega que en el derecho privado no está prohibido que las partes elijan, dentro de ciertos límites, a qué quieren someter sus obligaciones, siendo que en algunas ocasiones se eligen diferentes operaciones jurídicas para alcanzar fines económicos sustancialmente idénticos.[88]

La Corte Suprema de Estados Unidos, en el caso *Gregory v. Helvering,* resalta que se puede arreglar asuntos de tal modo que su impuesto sea lo más reducido posible; los ciudadanos no están obligados a elegir la fórmula más rentable para la tesorería ni aún existe el deber patriótico de incrementar sus propios impuestos, lo que aclararía que emplear la medida menos gravosa no constituye violación de la ley.[89] Por estos motivos concluimos que la fusión, cuyo fin único es la reducción de la carga fiscal, encaja perfectamente en el concepto de economía de opción. Resulta absurdo suponer que las sociedades no deben realizar una planificación tributaria para ejercer su derecho de aplicar la forma jurídica que reduzca la carga fiscal, sino que usarán aquellas que les resulten más gravosas.

4.4. Conclusiones del motivo económico válido

Carece de sustento jurídico asumir que la fusión requiere de motivo económico válido. Al estudiar la institución resalta el desconocimiento de lo que exactamente significa y la dimensión de su alcance. Si se toma en cuenta esta premisa, resulta fácil argumentar que las sociedades que reduzcan la carga fiscal en el proceso de reorganización empresarial tienen un propósito corporativo "válido", a pesar de que bajo la legislación ecuatoriana no requieran del mismo.

En la actualidad, sostener, como lo hacía Adam Smith, que el móvil de las decisiones debe olvidar la consecuencia fiscal resulta mentiroso. La carga tributaria no solo es un elemento importante a considerar, sino que puede ser primordial en la planificación empresarial. Según nuestro entender, como fue mencionado previamente, la neutralidad fiscal debe únicamente enfocarse en no distorsionar el sistema económico.

Quienes sostienen que la búsqueda de un beneficio fiscal en la fusión constituye simulación, evasión, defraudación o abuso de derecho, erran en su

85 Código Civil. Artículo innumerado posterior al artículo 36. Agregado por el Art. 7 de la Ley s/n. Registro Oficial No. 797-2S de 26 de septiembre de 2012.
86 Villegas, Héctor. *Curso de finanzas y derecho financiero y tributario. Óp. cit.,* pp. 338-329.
87 *Id*., p. 329.
88 *Id*., p. 164.
89 Corte Suprema de Estados Unidos. *Gregory v. Helvering 293 U.S. 465. Justia Law.* Sentencia de 7 de enero de 1935.

concepción, puesto que ninguna de estas figuras jurídicas se acopla perfectamente a ese escenario. A continuación, procederemos a analizar si es posible llegar a la conclusión de que la fusión requiere de motivo económico válido con base en el uso de la realidad económica.

4.5. La realidad económica

Este concepto nace en el seno de la escuela alemana, como solución a las distorsiones creadas por la divergencia entre las formas jurídicas escogidas y mostradas y la realidad de la transacción.[90] Se reconoce, de modo mayoritario, en la doctrina, que las primeras posturas sobre la realidad económica aparecen en los comentaristas de la Ordenanza Tributaria Alemana de 1919, especialmente con el autor Enno Becker y, más tarde, con un tratamiento mejor sostenido, en la *Escuela de Pavia* con Griziotti y sus discípulos Vanoni y Jarach.[91] El artículo 4 de la Ordenanza establecía: "en la interpretación de la leyes tributarias debe tenerse en cuenta su finalidad, su significado económico y el desarrollo de las circunstancias"[92], integrándose así tanto la realidad jurídica como el hecho económico.

La realidad económica tiene como fundamento que los actos deben gravar atendiendo la verdadera naturaleza de la transacción porque prevalece sobre la forma escogida.[93] Aparentemente, el régimen comunitario europeo considera que debe existir una causa que estimule la realización de las operaciones, entendiendo que este motivo-causa no debe enfocarse en conseguir una ventaja fiscal. En Ecuador, como en otras legislaciones, la realidad económica forma parte de la norma tributaria y debe atender a la calidad económica sobre la forma jurídica del negocio.[94]

4.5.1. "Interpretación" según la realidad económica

El criterio de "interpretación" surge combinando tres factores: i) el fin u objeto de la ley; ii) la significación económica de ella y; iii) el análisis de los hechos tal y como han sucedido realmente.[95] Villegas manifiesta que solo si se entiende el hecho económico, se conoce la finalidad y se recurre a esa misma realidad que se quiso aprehender en el momento del tributo, se comprende el verdadero sentido y alcance de la ley. [96]

Para Patiño, en estricto sentido, la interpretación económica no constituye un método de interpretación en sí, sino un instrumento jurídico que permite investigar las situaciones reales respecto a un hecho o acto gravado determinante de la imposición.[97] Dice que si la referencia normativa (Código Tributario) señala que se ha de tener en cuenta la situación económica del tributo, no significa que en la interpretación ha de primar el punto de vista económico, sino que a través de este se determina el verdadero sentido jurídico.[98] Jarach considera que la realidad económica sugiere al intérprete tener en cuenta el contenido económico para encuadrarlo en normas materiales, porque la consecuencia lógica no puede ser otra que interpretar los hechos imponibles según su naturaleza económica, pues el fin práctico que mueve a las partes a celebrar una determinada operación económica es la intención empírica —*intentio facti*—, en cambio, la voluntad de someter tales negocios a un régimen jurídico es la intención jurídica —*intentio juris*—.[99]

90 Minuche Zambrano, Efrén. "El Principio de "Realidad Económica". *Óp. cit.,* p. 360.
91 *Ibíd*.
92 *Id*., p. 361.
93 *Id*., p. 365.
94 Minuche Zambrano, Efrén. *El Principio de "Realidad Económica"*. *Óp. cit.,* p. 364. El autor cita a los tratadistas Dr. Carlos María Giuliani, Dr. Rubens Gómez de Souza y Dr. Ramón Valdés Costa como comentaristas del artículo 8 del Modelo de Código Tributario para América Latina, que es el equivalente al artículo 17 del Código ecuatoriano. El Código Tributario ecuatoriano fue aprobado el 23 de diciembre de 1975 y acogía parcialmente lo propuesto por el modelo de código tributario.
95 Villegas, Héctor. *Curso de finanzas y derecho financiero y tributario*. *Óp. cit.,* p. 164.
96 *Id*., p. 165.
97 Patiño, Rodrigo. *Sistema tributario ecuatoriano*. Tomo I. Cuenca: Colegio de Abogados del Azuay, 2013, p. 70.
98 *Ibíd*.
99 *Ibíd*.

El Modelo de Código Tributario para América Latina resalta que la interpretación solo tiene aplicación en los tributos cuyo hecho imponible haya sido definido atendiendo a la realidad económica y no cuando el hecho generador se definió atendiendo a la forma jurídica, ya que el legislador hace expresa renuncia de atenerse al principio.[100] Villegas concluye que el análisis debe realizarse en estricta justicia, es decir, debe aplicarse aunque salga perjudicado el fisco y ese mismo análisis dejará de ser aceptable si se usa exclusivamente contra el contribuyente.[101] La herramienta ayuda a que el fisco no requiera de la compleja acción civil de simulación para lograr la anulabilidad del acto.[102]

La realidad económica aparece plasmada en el artículo 17 del Código Tributario. Menciona que en los casos en los que el hecho generador se delimite por atender a conceptos económicos, el criterio para calificarlos tendrá en cuenta las situaciones o relaciones económicas que efectivamente existan o se establezcan entre los interesados, con independencia de las formas jurídicas que se utilicen.[103]

4.6. Conclusiones sobre el criterio de la realidad económica

El derecho tributario cuenta con características propias que hacen necesaria la existencia de herramientas adecuadas a la naturaleza del mismo. La realidad económica es un instrumento útil para encontrar la sustancia económica en la interpretación jurídica, pero no la convierte en un método de interpretación, Esta integración tiene sentido cuando se diluciden las características fundamentales de la norma, para evidenciar la evasión de responsabilidad tributaria mediante simulación.

100 Jarach, Dino. *Finanzas Públicas y el Derecho Tributario*. 3era ed. Buenos Aires: Abeledo Perrot, 1999, p. 395.
101 Villegas, Héctor. *Curso de finanzas y derecho financiero y tributario*. *Óp. cit.,* p. 168.
102 *Id*., p. 331.
103 Código Tributario. Artículo 17. Registro Oficial No. 449 de 20 de octubre 2008.

La realidad económica no puede combatir la elusión sino, exclusivamente, la simulación. No se debe confundir y asumir que la interpretación de la norma jurídica es primordialmente económica, puesto que la norma tributaria recurre inicialmente a las reglas de interpretación de la Teoría General del Derecho. El análisis económico simplemente permite ultimar la configuración del presupuesto que es necesario para el nacimiento de la obligación tributaria. Esto nos lleva a la idea final de que el criterio de la realidad económica es únicamente útil si nos conduce a una concepción integral de la norma jurídica tributaria, es decir, si se trata de mantener el sentido que el legislador quiso, teniendo como referencia primaria la literalidad de la norma y el espíritu del sistema tributario.

4.7. Conclusiones sobre la relación entre motivo económico válido y el criterio de la realidad económica

Existe un intento forzado por parte de los partícipes del concepto de convencerse a sí mismos y de convencer a los demás de que no deben existir motivaciones fiscales para realizar operaciones empresariales. Este desatinado pensamiento desconoce que, en general, el mundo corporativo está lleno de medidas que toman en cuenta el ámbito tributario en mayor o menor grado. El problema de fondo es que la Administración Tributaria concibe la estrategia corporativa como una violación a los fines económicos y sociales, aduciendo que "se aleja del principio de solidaridad social", lo que se traduce en una supremacía del interés público sobre el privado.[104]

La realidad económica, en su aplicación, está exterminando el principio tributario de economía de opción.[105] Esta confusión puede tener su origen

104 *Ibíd*.
105 Cahn-Speyer Wells, Paul. "Fusiones y adquisiciones. Aspectos internacionales". *Óp. cit.,* p. 18.

en una equivocada comprensión de las instituciones jurídicas, sin descartar que el principio ha sido acatado e impuesto para manipular el sistema y dotar de mayor poder a la administración para, de este modo, obtener interpretaciones favorables.[106] En el caso ecuatoriano, el motivo económico válido no nace de la ley, pero podría aparecer de una parcializada aplicación del criterio de la realidad económica, reglado en el artículo 17 del Código Tributario.

5. Traslado de pérdidas de la fusión en América

Como parte de nuestro estudio, analizamos el tratamiento en algunas legislaciones. Lo analizado a continuación, no tiene influencia alguna sobre el tratamiento ecuatoriano, sin embargo, nos permite llegar a conclusiones sobre el uso de instituciones jurídicas. Como veremos, a pesar de que la mayoría de países latinoamericanos no ha reconocido el motivo económico válido, la realidad económica hace que las entidades deban probar un motivo económico "válido" para que la transferencia de pérdidas sea posible, ya que han cercado normas que en la práctica no pueden ser llevadas a cabo.

En América Latina la realidad económica no ha sido desarrollada dogmáticamente por todas las legislaciones, sin embargo, este principio existe y es aplicado con diferentes matices en casi todos los países. Cabe destacar el tratamiento dentro de la doctrina argentina, donde, bajo el trabajo de algunos autores, se han podido esclarecer ciertos parámetros que permiten, aunque con dificultad, el entendimiento del tema. Encontramos con poca sorpresa que la situación en cada país es distinta. El común denominador es que en el ámbito corporativo existe preocupación al momento de elaborar planificaciones tributarias que no puedan sobrevivir a la prueba de sustancia económica o de propósito del negocio, diezmando la proyección tributaria y el crecimiento empresarial.[107]

El miedo y la confusión son los elementos principales en la lucha contra la elusión. Para la Corte colombiana, por ejemplo, sea cual fuere la consideración, la operación considerada abusiva tendrá que asumir el costo de la sanción, es decir, el 160% del impuesto omitido.[108] En el caso chileno todavía no existe acuerdo sobre definiciones para figuras como la elusión fiscal ni se ha logrado desarrollo normativo de las cláusulas generales anti abuso que den referencia al propósito de negocio, lo que da apertura al abuso de motivo económico válido.[109] La legislación venezolana es la única que permite, sin restricción, la transmisión total de derechos y obligaciones de cualquier naturaleza.[110] En Bolivia se permite el traslado de pérdidas con la única limitación de que las empresas sucesoras solo podrán compensarlas en las cuatro gestiones fiscales siguientes.[111]

5.1. Situación en algunos países americanos

5.1.1. Colombia

En Colombia no existe régimen tributario propio de fusiones.[112] Desde la Constitución de 1991 (artículo 228) se ordena a los jueces privilegiar la sustancia sobre la forma y los principios constitucionales frente a la ley.[113] La Corte Constitucional, por su parte, ha

106 *Ibíd.*

107 *Ibid.*

108 Cahn-Speyer Wells, Paul. "La elusión fiscal en Colombia". *XXV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario,* p. 30. Comunicación técnica de Colombia a la ponencia general "la elusión fiscal y los medios para evitarla", presentada en las *XXIV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, isla Margarita, Venezuela, Memorias, tema I.* Caracas: Asociación Venezolana de Derecho Tributario, 2008, p. 827.

109 Yañez, Felipe. "La elusión fiscal y los medios para evitarla". *XXV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario.* Relatoría nacional de Chile, XXIV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, p. 308.

110 No opera como en la mayoría de los casos, para la escisión también, puesto que esta figura de reorganización empresarial no existe en el sistema peruano.

111 Villegas, Álvaro. "Fusiones y adquisiciones. Aspectos internacionales". *XXV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario.* Relatoría Nacional de Bolivia.

112 Piñeros Perdomo, Mauricio. "Fusiones y adquisiciones". *Óp. cit.*, p. 73.

113 Cahn-Speyer Wells, Paul. "Fusiones y adquisiciones. Aspectos internacionales". *Óp. cit.,* p. 30.

sentenciado en dos ocasiones (C-15 de 1993 y C-540 de 1996) que los funcionarios de la administración y los jueces pueden decretar el abuso de las formas jurídicas o el fraude a la ley en casos particulares, empleando los principios constitucionales de sustancia sobre la forma y el principio de equidad.[114]

Para los casos de fusión, únicamente los artículos 14, 147 y 148.2 del Estatuto Tributario han tratado la temática. El artículo 147 del Estatuto Tributario dispone que la sociedad absorbente o resultante puede compensar las rentas líquidas ordinarias que obtuviere y las pérdidas fiscales producidas por las sociedades fusionadas hasta un límite equivalente al porcentaje de la participación de los patrimonios de las sociedades fusionadas dentro del patrimonio de la sociedad absorbente o resultante.[115] En lo referente a la deducibilidad de la pérdida, se menciona que la compensación de dicho atributo fiscal en los procesos de fusión y escisión solo procede si la actividad económica de las sociedades intervinientes en la reorganización continúa siendo la misma.[116] Esta posición resulta por demás ilógica, ya que tanto la fusión como la escisión pueden tener modalidades de integración vertical y servir de incentivo a emprender actividades que en el pasado no se realizaban, sin que por este motivo se deba retirar el beneficio de compensación.

En algunas ocasiones, grupos políticos han solicitado la inconstitucionalidad del artículo 147 del Estatuto Tributario, sin embargo, la Corte Constitucional la ha negado considerando que este precepto resulta ajustado a la Constitución, puesto que en otras circunstancias se alentaría al uso de figuras para evadir responsabilidades tributarias, lo que es contrario al principio de neutralidad.[117]

114 *Ibíd*. El autor cita a Cahn – Speyer Wells, Paul. "La elusión…". *Óp. cit.,* pp. 827-828.
115 Estatuto Tributario. Art. 147.
116 Piñeros Perdomo, Mauricio. "Fusiones y adquisiciones". *Óp. cit.,* p. 154.
117 Corte Constitucional de Colombia. Sentencia No. C-540 de 2005, de 24 de mayo de 2005. Citado en Acero Salazar, Martín. "Los nuevos elementos introducidos a las fusiones en Colombia mediante la Ley 1258 de 2008 y su tratamiento tributario". *XXV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario.* Buenos Aires: Abeledo Perrot, 2010, p. 462.

5.1.2. Perú

La estructura legal peruana tiene una lógica contraria a la de otros países de la región. Hasta 1998 la ley permitía, sin limitación, la transmisión de pérdidas tributarias de las sociedades transferentes. Posteriormente, se condicionó la transferencia de pérdidas al cumplimiento de ciertos requisitos como: la continuación de la actividad económica de la empresa transferente por un período mínimo de 2 años, la preexistencia operativa de las sociedades intervinientes durante los 24 meses anteriores a la reorganización y, por último, la conservación de los activos fijos de las sociedades transferentes durante un plazo mínimo de un año posterior a la reorganización.[118] En la actualidad, se prohibe en su totalidad la transmisión de pérdidas a partir del año 2001.[119] Incluso, se limita el derecho de la sociedad adquiriente de utilizar sus propias pérdidas tributarias contra la renta que se genere con posterioridad a la reorganización en un monto equivalente al 100% del valor de su activo fijo previo a la fusión, sin tomar en cuenta la reevaluación voluntaria que pudiera haberse realizado.[120]

En el plano internacional, el artículo 394 de la Ley General de Sociedades sostiene como requisito para la reorganización societaria el traslado de domicilio de una sociedad extranjera hacia Perú.[121] Dicha ley únicamente reconoce las fusiones que se llevan a cabo en territorio peruano.[122] La excepción es que la fusión se dé entre sucursales no domiciliadas y esté precedida de la fusión de sus casas matrices u oficinas principales.[123]

118 *Id*, p. 304.
119 *Ibíd*.
120 *Ibíd*.
121 Ley General de Sociedades (Perú). Artículo 394. 1 de enero de 1998.
122 Córdova Arce, Alex. "El régimen fiscal de las fusiones y adquisiciones de empresas". *Óp. cit.,* p. 317.
123 *Ibíd*.

5.1.3. México

Dentro de la normativa tributaria mexicana, la fusión es considerada enajenación de bienes, no obstante, permite modificar el concepto y no asumir enajenación mediante el cumplimiento de ciertos requisitos.[124] Inicialmente, se obliga a la sociedad fusionante a realizar la misma actividad que ejecutaba por un período mínimo de un año inmediato posterior.[125] Además, manifiesta que la sociedad subsistente o la que surja debe presentar declaración de impuestos del ejercicio y también las informativas que, conforme las disposiciones fiscales, le correspondan a la sociedad según el ejercicio en el que terminó la fusión.[126]

En lo que respecta al traslado de atributos fiscales, la norma mexicana considera que el derecho a disminuir las pérdidas fiscales es personal del contribuyente y no podrá ser transmitido ni a consecuencia de una fusión.[127] La Corte de Justicia de la Nación ha emitido un criterio jurisprudencial sosteniendo que la prohibición de disminuir las pérdidas transmitidas por fusión no viola el principio de proporcionalidad tributaria. Argumenta que "la sociedad fusionante está en posibilidad de considerar los ingresos acumulables y las deducciones autorizadas del ejercicio de que se trate y, en el caso de que resulte utilidad fiscal, podrá disminuir las pérdidas fiscales pendientes de amortizar de ejercicios anteriores que hubiese sufrido a fin de obtener la tasa gravable".[128]

La normativa no permite a la empresa fusionada transmitir su derecho a la disminución de las pérdidas fiscales, pero la empresa fusionante podrá disminuir su pérdida fiscal pendiente, con cargo a la explotación de los mismos giros[129] en los que se produjo la pérdida.[130] Este grupo de leyes, en su mayoría contradictorias, con el paso del tiempo, han desincentivado la fusión de empresas.

5.1.4. Brasil

Fue en los años noventa cuando en Brasil se inauguraron formas societarias de reestructuración poco comunes, se las denominó operaciones de *business combination.*[131] Esto ocurrió mediante la adaptación de conceptos norteamericanos. La legislación brasileña ha tratado, de forma autónoma, el ámbito tributario sobre las formas de reorganización empresarial, dándole prevalencia al principio —*substance over form*—.[132] El artículo 7 de la Ley No. 9.532/97 establece que la deducción de efectos fiscales únicamente aplica a adquisiciones y operaciones de fusión por incorporación y no a adquisiciones de empresas no residentes en el país, en virtud de las dificultades surgidas en el pasado.[133] Parecería que la fusión por absorción es mejor opción que la fusión por constitución porque evita la ausencia del traslado de pérdidas.[134] Sin embargo, el Reglamento de Impuesto Sobre la Renta, en su artículo 514, manifiesta que la persona jurídica sucesora de una fusión no podrá compensar las pérdidas de la sucedida.[135]

---

124 *Id.*, p. 265.
125 Este requisito no es exigible cuando:
1. Los ingresos de la actividad preponderante de la fusionada corresponden al ejercicio inmediato anterior a la fusión y se deriven del arrendamiento de bienes que se utilicen en la misma actividad que la fusionante;
2. Si en el ejercicio inmediato anterior a la fusión, la fusionada ha percibido más del 50% de sus ingresos de la fusionante o esta última haya percibido más del 50% de sus ingresos de la fusionada, no será exigible el requisito mencionado cuando la sociedad que subsista se liquide antes de un año posterior a la fecha en que surte efectos la fusión.
126 *Ibíd*.
127 Cahn-Speyer Wells, Paul. "Fusiones y adquisiciones. Aspectos internacionales". *Óp. cit.,* p. 70.
128 *Ibíd*., El autor cita a la Corte de Justicia de la Nación. Materia Constitucional, Administrativa. Novena Época. Instancia: Pleno Fuente: Seminario Judicial de la Federación y su Gaceta XVIII, agosto de 2003, tesis: P./J. 48/2003, p. 44.
129 El autor menciona que la palabra giro es definida por la Real Academia de la Lengua Española como "el conjunto de operaciones o negocios de una empresa".
130 *Id.*, p. 268.
131 Taveira Torres, Heleno. "Reorganização societária internacional á luz dos novos modelos de business combination e suas repercussões tributarias". *XXV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario.* Buenos Aires: Abeledo Perrot, 2010, p. 381.
132 Lobo Torres, Ricardo. *Form and Substance in Tax Law. International Fiscal Association. Cahiers de Droit Fiscal International*. Volume LXXXVIIa, The Hague: Kluwer. 2002, p. 184. Citado en Taveira Torres, Heleno. "Reorganização societária internacional á luz dos novos modelos de business combination e suas repercussões tributarias"... *Óp. cit.,* p. 381.
133 *Id.*, p. 382.
134 Cahn-Speyer Wells, Paul. "Fusiones y adquisiciones. Aspectos internacionales". *Óp. cit.,* p. 70.
135 Taveira Torres, Heleno. "Reorganização societária internacional á luz

La legislación permite la recalificación de hechos por parte de las autoridades administrativas a aquellos negocios que *aparentemente* no sean lo que revelan, fundamentados tanto en el principio de capacidad contributiva como en el principio de responsabilidad social. La recalificación puede ser ejecutada cuando exista comprobada ocurrencia de dolo, simulación, disimulación[136] o fraude.[137] Para los casos de simulación y disimulación, le corresponde a la administración tributaria probar la ocurrencia de un hecho jurídico que alega ser ocultado (simulación) y compete al contribuyente demostrar que nada ha sido disimulado.[138]

5.1.5. Argentina

En el 48ª Congreso de la IFA, celebrado en Toronto en 1994, se destacó, de manera general, por parte de los Estados, la necesidad de un propósito comercial o empresarial para el proceso de reorganización. Se aclara que estos criterios se relacionan con el aumento de productividad, con la eficacia y con el beneficio de las empresas y que se evidenciarán en el aumento de ventas o reducción de costos.[139] La Ley 18.527 de 1969 constituye el régimen fiscal sobre reorganizaciones y tiene como objetivo fundamental que las empresas logren una dimensión apropiada de la producción en escala o que aprovechen las ventajas de la especialización.[140] A pesar de esto, el sistema argentino le da a la fusión el carácter de operación gravada y, de este modo, muestra que solamente se puede configurar neutralidad fiscal para los casos en los que se evidencie mejora en la productividad inmediata o futura.[141] Este requisito no tiene fundamento lógico, puesto que el éxito empresarial posterior a la fusión de ninguna forma delimita si la operación debe beneficiarse del traslado de atributos fiscales.

Como condición adicional para la configuración de neutralidad impositiva se impone la continuación de operaciones por al menos dos años posteriores.[142] La doctrina mayoritaria agrega que únicamente es necesario que se efectúe una de las actividades y no todas las que cumplían las empresas por separado. Además, las empresas deben haber ejecutado actividades iguales o vinculadas por al menos doce meses anteriores a la fusión, entendiéndose por actividad vinculada la que coadyuve o complemente el proceso industrial efectuado.[143]

En el sistema argentino ocurre algo único. Según la ley, la fusión por absorción es la única modalidad que puede beneficiarse del traslado de pérdidas, siendo únicamente la compañía absorbente la que puede acogerse al beneficio fiscal. A manera de ejemplo, si A absorbe a B, A se beneficia de la pérdida si esta misma tenía pérdida, pero si B hubiese fusionado a A y B no tenía pérdida, no existiría beneficio fiscal trasladable.[144] La doctrina ha criticado ampliamente lo mencionado.

Finalmente, debe cumplirse con un requisito adicional específico: los titulares de las empresas antecesoras deben acreditar haber mantenido durante un lapso no inferior a dos años anteriores a la fecha de la reorganización, por lo menos el 80% de su participación en el capital de esas empresas, excepto cuando se coticen acciones en el mercado bursátil.[145]

---

dos novos modelos de business combination e suas repercussões tributarias"... *Óp. cit.*, p. 383. El autor cita el Decreto ley 2.341/87 y reglamento de impuesto sobre la renta artículo 514.

136 La diferencia en el sistema brasileño entre simulación y disimulación es que el primer término tiene un negocio jurídico diverso al que en realidad están buscando y en el segundo se dan dos negocios jurídicos, uno buscado y aparentado.

Paulo Ayres Barreto. "Fusões, aquisições e o planejamento tributário". *XXV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario.* Buenos Aires: Abeledo Perrot, 2010, p. 443.

137 *Id.*, p. 438.

138 *Id.*, p. 443.

139 Freytes, Roberto. "Fusiones y adquisiciones. Aspectos internacionales". *XXV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario.* Relatoría nacional de Argentina. Buenos Aires: Abeledo Perrot, 2010, p. 113.

140 *Id.*, p. 115.

141 *Id.*, p. 116.

142 *Id.*, p. 117. Se cita a la Ley de Impuesto a las Ganancias (Argentina). Artículo 77. 29/12/1973.

143 *Ibíd.* Se cita el Reglamento a la Ley de Impuesto sobre las Ganancias (Argentina). Artículo 10, apartado II.

144 *Id.*, p. 122. Se cita el Dictamen 14/2001 de la Dirección de Asuntos Técnicos.

145 *Id.*, p. 127. Ley de Impuesto a las Ganancias (Argentina). Artículo 78, incisos 1-5. 29/12/1973.

5.2. Situación en el marco de la Unión Europea

Sobre la directiva 90/434, la sentencia de 17/7/1997 del caso *Leur-Bloem* pone de relieve la necesidad de un motivo económico válido distinto al puramente fiscal para la aplicación del régimen especial en la fusión.[146] El fallo del caso *Kofed* de 5/7/2007 establece que el beneficio de la Directiva 90/434, consistente en el traslado de atributos fiscales, no debe ser aplicado cuando el motivo de la operación es exclusivamente perseguir una ventaja fiscal.[147] Los casos *Halifax, Bupa Hospitals* y *University of Huddersfield* exponen que la directiva no debe emplearse en casos de prácticas abusivas, ya que estas pueden ser comprobadas con la obtención de una ventaja fiscal al realizar la operación de reorganización que no demuestra ningún beneficio empresarial o económico.[148]

En lo que respecta a reorganizaciones empresariales, la neutralidad fiscal y el criterio de la realidad económica son unificadas en la Directiva 434 de 23/7/1990 emitida por el Consejo de Comunidades Europeas.[149] La Directiva unifica en un régimen tributario los procesos de fusión, escisión, aportaciones de activos e intercambio de acciones bajo los siguientes principios fundamentales:

i. Las reorganizaciones empresariales no deben obstaculizarse por restricciones o distorsiones derivadas de las disposiciones fiscales de Estados miembros y deben establecer normas fiscales de carácter neutro; los considerandos mencionan la necesidad de eliminar la penalización de las operaciones de reestructuración empresarial;

ii. Existe un régimen tributario especial, pero no se aplica si la operación no se fundamenta en un motivo económicamente válido (artículo 11), ya que esto constituye una presunción que tiene como objetivo el fraude o la evasión fiscal.[150]

5.2.1. España

La normativa tributaria española vigente se basa principalmente en dos principios básicos: la neutralidad fiscal y la ausencia de intervención administrativa y formalidades especiales.[151] Aunque al tenor de la ley parecería que se configura la existencia de un motivo económico válido como requisito para la aplicación del régimen especial, se trata de una responsabilidad a cargo de la administración tributaria para rechazar la aplicación del régimen cuando considere que no existe motivo económico válido.[152] La importancia de lo antedicho resulta en que la carga de la prueba recae sobre la administración.

El informe de la Comisión *Company Taxation in the Internal Market* de octubre de 2001, ha señalado la necesidad de eliminar las barreras fiscales dentro de las operaciones económicas transfronterizas que se lleven a cabo en la Unión Europea.[153] La legislación muestra que en el universo de motivos económicos válidos debe existir algún tipo de reestructuración o racionalización de actividades y debe decretarse para las operaciones que no cumplan con este requisito el fraude o la evasión fiscal.[154]

Reiteradas veces, la administración tributaria ha mencionado que buscar la eficiencia fiscal para la compañías no es un argumento para no aplicar un régimen especial. Incluso, argumenta que si la operación de reestructuración empresarial únicamente logró ventajas fiscales, puede existir un régimen especial siempre y cuando, junto a ese motivo, exista

146 Cahn-Speyer Wells, Paul. "Fusiones y adquisiciones. Aspectos internacionales". *Óp. cit.,* p. 27. Se cita al caso C-28/95. 17/7/1997.
147 *Id*., p. 26. Se cita al caso (C-321/05), de 5 de julio de 2007.
148 *Id*., p. 27. Se cita a los casos (C-225/02); (C-419/02); (C-233/03).
149 Acero Salazar, Martín. "Los nuevos elementos introducidos a las fusiones en Colombia mediante la Ley 1258 de 2008 y su tratamiento tributario" ... *Óp. cit.,* p. 459.
150 *Ibíd*.
151 Botella García-Lastra, Carmen. "Fusiones y adquisiciones". *XXV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario*. Buenos Aires: Abeledo Perrot, 2010, p. 214.
152 *Id*., p. 220.
153 *Id.*, p. 227.
154 *Id.,* p. 218. Se cita a la Directiva 2005/19/CEE.

evidencia de mejoras económicas y estructurales que muestren mayor eficiencia en las operaciones.[155] La legislación sigue completamente otros patrones. El artículo 15 de la Ley General Tributaria manifiesta que existe conflicto cuando se evita total o parcialmente la realización del hecho imponible o se aminora la base tributaria mediante actos que, individualmente considerados o en su conjunto, sean notoriamente artificiosos para la consecución del resultado obtenido y que de su utilización no resulten efectos que se hubieran obtenido con los actos usuales o propios.[156]

5.2.2. Italia

En la legislación italiana no se menciona la existencia de una cláusula general anti fraude. A pesar de lo mencionado, el artículo 37 del Decreto 600/1973 del Presidente de la República permite a la administración dejar sin efecto actos independientes y conectados y también transacciones que busquen obtener ahorro fiscal o devolución indebida.[157]

El artículo 172 pone de manifiesto que es indispensable que la operación se encuentre encaminada a evitar obligaciones o deberes previstos en el ordenamiento y que carezca de un motivo económico válido —*valide ragioni economiche*—.[158] Para fines de impuesto sobre la renta –*imposte sul reddito*– configura a las operaciones de reestructuración empresarial como ejercicios que no generan componentes positivos o negativos de utilidad, entendiéndola como una operación neutral.[159] La neutralidad fiscal existe siempre y cuando se configuren operaciones que demuestren, por un lado irrelevancia fiscal absoluta de la fusión y, por otro, la completa continuidad del valor fiscal en el traspaso de los elementos patrimoniales de las sociedades objeto de la operación.[160] Para adentrarse en el ámbito aplicativo de negación de beneficios fiscales, debe existir un claro tratamiento elusivo, es decir, multiplicidad de actos encaminados a producir un resultado de elusión fiscal.[161]

5.2.3. Portugal

El artículo 67 del *Código de Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas* determina que no se aplica el beneficio de traslado de atributos fiscales entre sociedades en el régimen de fusiones, cuando las operaciones tienen como principal objetivo o como uno de sus principales objetivos la evasión fiscal —*evasão fiscal*—.[162]

Se debe obtener autorización previa para emprender una fusión. Este permiso se halla subordinado a la demostración de que la operación se realiza por razones económicas válidas y no solo para beneficiarse del incentivo tributario sin perseguir una lógica mercantil o empresarial.[163] En el caso de aceptación, el beneficio tributario queda atado a la demostración de motivo económico válido que requiere de la continuidad del ejercicio en la actividad económica que desempeñaba, ya que el giro de donde fue obtenido el perjuicio debe ser idéntico (de forma substancial) a la actividad emprendida.[164]

5.3. Progreso jurisprudencial

A pesar de que en la actualidad todavía no existe una aceptación completa por parte de los Estados sobre la ausencia de necesidad de motivo económico válido para lograr el traslado de pérdidas en la fusión,

155 *Ibíd*.
156 *Id*., p. 578. Se cita a la Ley General Tributaria (España). Artículo 15.1.
157 Corasaniti, Giuseppe. "Aspetti Tributari dei Conferimenti in Societa". *XXV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario*. Buenos Aires: Abeledo Perrot, 2010, p. 239. Se cita a Pistone, Pasquale. *El abuso de los convenios internacionales en material fiscal*. Cedam. Padova, 1995, p. 66.
158 Pita Grandal, Ana María y Aneiros Pereira, Jaime. *La cláusula anti abuso en las fusiones desde la perspectiva comunitaria y española. XXV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario*. Buenos Aires: Abeledo Perrot, 2010, p. 595.
159 Cimino, Filippo Alessandro. "Profili elusive della scissione non proporzionale". *XXV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario*. Buenos Aires: Abeledo Perrot, 2010, p. 620.
160 *Id*., p. 621.
161 *Id*., p. 622.
162 Sampaio, Rui. "Contribuciones para el estudio de la estrategia y del régimen…" *Óp. cit*., p. 335. Se cita el Código de imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas. Artículo 67.
163 *Id*., p. 636.
164 *Ibíd*.

se ha promovido un camino jurisprudencial donde el concepto ha ido perdiendo la fuerza inicial. El desarrollo de la jurisprudencia muestra la tendencia de los sistemas por eliminar el concepto o, al menos, por desarrollarlo en cada legislación para que pierda discrecionalidad.

5.3.1. Caso *"Helvering v. Gregory"*

Resuelto por la Corte Suprema de los Estados Unidos. Trata sobre la Sra. Gregory, dueña de una sociedad unipersonal (A). Entre los activos de la sociedad unipersonal de la Sra. Gregory existían acciones de otra sociedad (B). La Sra. Gregory tuvo entonces la intención de adquirir acciones de la sociedad B. Una vez ejecutada la compraventa, procedería a venderlas. A pesar de ser esta la intención inicial, conocía que le generaría renta gravable a título personal. Para evitar el pago de impuesto a la renta, decide crear una entidad (C) a raíz de una escisión, consumando en esta las acciones de la sociedad. Continuamente, opera la disolución de la entidad escindida (C) y a la Sra. Gregory recibe las acciones de dicha sociedad.[165]

El concepto *valid economic reason* tiene como antecedente el principio *business purpose* que, a su vez, tiene su origen en este caso.[166] Bajo estos conceptos se debe utilizar *el business purpose test,* para comprender si la operación ha sido realizada con miras a una actuación elusiva.[167] En el proceso, el Tribunal optó por indagar un *motivo* (hecho para eludir un impuesto), considerando que la acción humana que contenga planificación tributaria debe necesariamente tener un origen legítimo.[168] El fundamento puede ser entendido si se pone de relieve la idea principal que sostiene que la operación en el fondo no existía, entonces, en ningún momento acaeció una finalidad de negocios societaria real.[169]

5.3.2. Caso *"Leur-Bloem"*

Resuelto por el Tribunal de Luxemburgo. Trata sobre los hechos llevados a cabo por la Sra. Leur-Bloem, única socia y administradora de las compañías (A) y (B). La actora pretendía adquirir participaciones representativas del capital de (C), una sociedad de responsabilidad limitada sin actividad. Inicialmente, la adquisición iba a ser realizada mediante canje de acciones. Dentro de esta operación, (C) sería intermediario entre la Sra. Leur-Bloem y las demás entidades, de tal forma que constaría como la única titular de las participaciones en la compañía (C), mientras que esta entidad sería la única dueña de las participaciones en la compañía (A) y (B).[170]

En este proceso se resalta que la finalidad de la reestructuración es que las sociedades compensen pérdidas. El Tribunal de Luxemburgo decide que todos se pueden acoger al régimen especial, incluso cuando el motivo haya sido puramente fiscal, pero los Estados pueden denegar la aplicación de la directiva 90/434/CEE cuando la operación demuestre el fraude o la evasión fiscal.[171]

El caso expone desde nuestra perspectiva un avance, ya que acepta la existencia de finalidades fiscales no fraudulentas, incluso que los particulares puedan acreditar sus pérdidas al emprender una reorganización a pesar de la "debilidad" de los fines industriales. El entendimiento de la Corte concibe que el hecho de estar imposibilitado para demostrar un fin diferente al puramente fiscal, no significa necesariamente que se encubra una forma de fraude o una evasión fiscal.[172]

165 Corte Suprema de Estados Unidos. *Gregory v. Helvering 293 U.S. 465.* Justia Law. Sentencia de 7 de enero de 1935.
166 Corte Suprema de Estados Unidos. *Gregory v. Helvering 293 U.S. 465.* Justia Law. Sentencia de 7 de enero de 1935.
167 *Id.*, p. 57.
168 *Ibíd.*
169 *Ibíd.*

170 Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea. *Sentencia No. C-28/95*, 17 de julio de 1997.
171 Rodríguez Losada, Soraya. "La doctrina sobre el motivo económico válido en las reestructuraciones societarias". *Memorias de Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario XXV* (2010), p. 579.
172 *Id.*, p. 580.

5.3.3. Caso *"Cadbury Schweppes y Cadbury Schweppes Overseas"*

La sociedad Cadbury Shweppes (CS) es la matriz del grupo CS, establecida en Reino Unido y en países terceros. CS decide constituir una filial, Cadbury Schweppes Treasury Services (CSTI), ubicada en Irlanda, para solventar dificultades fiscales de los contribuyentes poseedores de acciones preferentes de CS; evitar la autorización de Reino Unido para efectuar operaciones de préstamos en el extranjero y para reducir las retenciones fiscales sobre los dividendos pagados.[173]

Los *Commissioners of Inland Revenue* piden a CS el pago del impuesto sobre sociedades obtenido por CSTI, por lo que CS interpone un recurso ante los *Special Commissioners of Income Tax, London.*[174] Con arreglo de la legislación fiscal de Reino Unido, Gran Bretaña e Irlanda del Norte, toda sociedad residente en dicho Estado está sujeta al impuesto sobre sociedades en relación a los beneficios obtenidos en el mundo, incluso, los logrados por sucursales o agencias.[175] La sociedad residente, en principio, no tributa por el beneficio de sus filiales, sino por los dividendos distribuidos a una sociedad residente o a una filial instituida en el extranjero. La legislación de Sociedades Extranjeras Controladas elucida excepciones a la regla general. Declara que las sociedades residentes no tributan por los beneficios de una filial, no obstante, esto no aplica cuando se cumpla el *criterio de los motivos.*[176] Este criterio implica principalmente dos cosas:

i. Si las operaciones de las Sociedades Extranjeras Controladas conducen a reducciones del impuesto en Reino Unido que sobrepasen un monto, la sociedad residente debe mostrar que el objetivo principal de las operaciones no era la reducción en el impuesto y;

ii. La sociedad residente debe indicar que uno de los motivos principales de creación de la Sociedad Extranjera Controlada no era obtener una reducción en el impuesto del Reino Unido mediante el desvío de beneficios.[177]

Las conclusiones del Tribunal de Justicia son interesantemente alejadas de los criterios comunes de la época. Declara que si la sociedad se ha constituido en un Estado miembro con *la única finalidad de beneficiarse de una legislación más favorable,* no es criterio para concluir que existe un uso abusivo de dicha actividad.[178] La Corte manifiesta que si una sociedad matriz establece una sucursal en un territorio de menor imposición, de ninguna forma justifica la invocación de la presunción general de fraude fiscal ni debe servir de justificación para negar el derecho a tomar decisiones empresariales.[179] Agrega que si la justificación para la constitución de una sociedad fue inspirada en la desgravación de impuestos, no se permite concluir que la operación es un montaje artificial (con empresas fantasma o pantalla).[180]

5.3.4. Caso *"Kofoed"*

El Sr. Kofoed y su socio tienen residencia fiscal en Dinamarca. Cada uno participa del 50% de la sociedad (A). Su objetivo es obtener dividendos evitando el pago del 45% previsto en la norma danesa. Por este motivo, en 1993, deciden adquirir por el valor de una libra irlandesa, cada uno, participaciones de la sociedad (B). Tres días después cambian sus participaciones en la sociedad danesa (A) por participaciones en la sociedad irlandesa (B) y cada uno queda como dueño del 50% de la sociedad ahora poseedora de la totalidad del capital social de la entidad danesa. La operación resultaba fiscalmente neutra, según la Directiva 90/434/CEE.

173 Tribunal de Justicia, Gran Sala (Reino Unido). *Asunto C-196/04*, de 12 de Septiembre de 2006, p. - I 8031.
174 *Id.*, p. I - 8035.
175 *Id.*, p. I - 8037.
176 *Id.*, p. I - 8046.
177 *Id.*, p. I - 8047.
178 *Id.*, p. I - 8051.
179 *Ibíd*.
180 *Ibíd*.

El Tribunal resuelve que no es posible luchar contra el fraude de ley mediante interpretaciones extensivas.[181] A juicio de Manuel Lucas Durán, lo más destacable de esta decisión es la aplicabilidad de la doctrina del fraude de la ley *(abus de droit o fraus legis)* a la operación, donde es indiscutible que para sancionar la actividad elusiva deben existir normas que contengan normas antielusión, puesto que de no existir normativa comunitaria ni nacional, sería absurdo que esta decisión sea considerada evasión o elusión fiscal, amparados únicamente en el abuso de derecho.[182]

Las conclusiones de los últimos casos manifiestan que la única forma de combatir la elusión fiscal es mediante la creación de normas específicas o antielusión. La interpretación extensiva no puede ser utilizada como instrumento por parte de las administraciones para llegar a conclusiones alejadas a la legalidad. Resaltamos de las sentencias Cadbury Shweppes y, muy especialmente, de Kofoed, que instrumentos ajenos a normativas antielusión, como la realidad económica, no sirven para combatir la elusión y pueden llegar a convertirse en formas arbitrarias de interpretación donde se alcancen conclusiones alejadas de la ley en perjuicio del contribuyente.

5.4. La Ausencia de Certeza

Adam Smith recoge en la segunda parte de su libro *Investigación sobre la naturaleza y causa de la riqueza de las naciones* cuatro reglas impositivas que deben ser invocadas irrefutablemente: economía, certeza, comodidad y justicia.[183] Centra su atención en la segunda, donde el impuesto a pagar debe ser cierto y no arbitrario.[184] Concluye que la certeza de lo que los individuos deben y el porqué es el más alto deber del sistema tributario y añade que un grado de desigualdad no es tan peligroso como un pequeñísimo grado de incertidumbre.[185] Casi dos siglos después, Shoup, uno de los tratadistas más reconocidos de nuestro tiempo, manifiesta que la no realización de modificaciones o interpretaciones caprichosas es el máximo objetivo del fisco.[186]

Más allá de concepciones que cada Estado tenga sobre el tema, es fundamental la existencia de un sistema legal donde se proteja al contribuyente, al menos con el conocimiento y las motivaciones de lo que debe pagar. En Latinoamérica, el motivo económico válido y la realidad económica no han sido instrumentos que busquen esclarecer el tema, sino herramientas que han permitido a la administración tributaria actuar de forma abusiva en favor del Estado. Explicar si una fusión tiene motivo económico válido puede resultar excesivamente sencillo o absolutamente imposible.

La concepción de la obligación tributaria como se la entendió en el siglo XX que, a su vez, marca el nacimiento del derecho tributario, conlleva el principio de igualdad (jurídica)[187] entre Estado y el contribuyente en sus diversas relaciones económicas y jurídicas.[188]

6. Conclusiones

El análisis de diferentes instituciones me permite contar con los argumentos suficientes para concluir que en Ecuador es posible el traslado de atributos fiscales, específicamente de pérdidas y no requiere de la

181 Lucas Durán, Manuel. *Régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de acciones. Concepto de «compensación en dinero» en una operación de canje de acciones. Abuso de Derecho y fraude a la ley tributaria.* http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/fiscalidad_internacional/comentarios/2007_05Jul_Lucas.pdf. p. 6

182 *Id.*, p. 8.

183 Ferreiro, José Juan *et al.* (comps.). *Curso de Derecho tributario. Parte Especial ... Óp. cit.,* p. 15.

184 *Ibíd*.

185 *Ibíd*.

186 *Ibíd*.

187 Valdez Costa, Ramón. "Principio de igualdad de las partes de la relación jurídica tributaria". *Revista española de Derecho Financiero, No 73* (1992), pp. 8-10.

188 López Díaz, Antonio. *Discrecionalidad administrativa y autocomposición de intereses en materia tributaria*. Memorias de las Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario. ILADT, Quito: 2004, p. 419.

comprobación de un motivo económico válido. Bajo este preámbulo, no concordamos con la posición de la amplia mayoría de la doctrina que dispone para el traslado de pérdidas un propósito empresarial válido, a pesar de que la mayor parte de Estados no cuentan con una norma que la sustente. En el supuesto de que sea indispensable cumplir con este criterio, idea que no compartimos, puede sostenerse, sin mayor dificultad, que fundamentar una fusión en la reducción de carga fiscal es un propósito económico válido, puesto que la planificación tributaria es esencial en la actividad desarrollada y colabora con la generación de valor.

Entendemos que el principio de neutralidad fiscal ha sido aceptado por todas las legislaciones analizadas, sin embargo, no concordamos con el criterio, puesto que no solo el contribuyente emplea tributos para dirigir su comportamiento, sino que el Estado, de esta forma, incentiva comportamientos. La idea principal promovida en el desarrollo del trabajo es la concepción de seguridad jurídica y como la certeza sobre la ley y la confianza sobre la autoridad convocada a practicarla resulta, en nuestra opinión, la característica más relevante en todo el Derecho Tributario. A nuestro entender, suponer que en las operaciones de reorganización, la entidad absorbente debe asumir todas las obligaciones y no sus derechos, desnaturaliza por completo el derecho comercial y se desincentiva el crecimiento empresarial.

La realidad económica es, sin duda, uno de los instrumentos tributarios más importantes y útiles con los que cuentan las administraciones tributarias en su lucha contra la simulación. La comprensión de la esencia económica sobre la forma jurídica es primordial para detectar simulaciones sin necesidad de recurrir a la nulidad del negocio jurídico. A pesar de esto, en ningún caso se debe olvidar que la operación tributaria es predominantemente jurídica y únicamente tiene una consideración económica. En el caso de que se atienda exclusivamente al hecho económico, el fundamento de esta institución pierde su sentido y se transforma en un arma del Estado para realizar interpretaciones *pro fiscum*. Los Estados, si lo consideran necesario, deben luchar contra la evasión y la elución fiscal, pero no mediante el uso abusivo de instituciones jurídicas. Finalmente, insistimos en manifestar que el traslado de pérdidas es un derecho acogido de forma plena en el sistema tributario ecuatoriano y cabe en todas las ocasiones sin necesidad de demostración de motivo económico válido.

Agradecimiento:

El autor agradece la colaboración de Xavier Andrade Cadena quien, con su experticia en el tema, colaboró en la revisión del presente artículo.

6. Bibliografía

Acero Salazar, Martín. "Los nuevos elementos introducidos a las fusiones en Colombia mediante la Ley 1258 de 2008 y su tratamiento tributario". *XXV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario.* Buenos Aires: Abeledo Perrot, 2010.

Barboza, Sergio. "Reorganización corporativa en las empresas del sistema financiero: las fusiones". Ius et veritas IX/19 (1999).

Botella García-Lastra, Carmen. "Fusiones y adquisiciones". *XXV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario.* Buenos Aires: Abeledo Perrot, 2010.

Cahn-Speyer Wells, Paul. "Fusiones y adquisiciones. Aspectos internacionales". *XXV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario.* Buenos Aires: Abeledo Perrot, 2010.

Cahn-Speyer Wells, Paul. "La elusión fiscal en Colombia". *XXV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario.* Comunicación técnica de Colombia a la ponencia general "la elusión fiscal y los medios para

evitarla", presentada en las *XXIV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario,* isla Margarita, Venezuela, Memorias, tema I. Caracas: Asociación Venezolana de Derecho Tributario, 2008.

Cimino, Filippo Alessandro. "Profili elusive della scissione non proporzionale". *XXV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario.* Buenos Aires: Abeledo Perrot, 2010.

Código Civil. Registro Oficial No. 797-2S de 26 de septiembre de 2012.

Código Orgánico Integral Penal. Registro Oficial No. 180 de 10 de febrero de 2014.

Código Tributario. Registro Oficial No. 449 de 20 de octubre 2008.

Corasaniti, Giuseppe. "Aspetti Tributari dei Conferimenti in Societa". *XXV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario.* Buenos Aires: Abeledo Perrot, 2010.

Córdova Arce, Alex. "El régimen fiscal de las fusiones y adquisiciones de empresas". *XXV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario.* Buenos Aires: Abeledo Perrot, 2010.

Corral Moreno, Manuel. Estudio Práctico del ISR para personas morales. Octava ed. México: ISEF, 2005.

Corte Suprema de Estados Unidos. Gregory v. Helvering 293 U.S. 465. Justia Law. Sentencia de 7 de enero de 1935

Dávila, Marcelo. *La naturaleza jurídica de al especie valorada.* Tesis de grado. Universidad San Francisco de Quito. Quito, 2009.

Ferreiro, José Juan, *et al.* (comps.). *Curso de Derecho tributario. Parte Especial. Sistema Tributario: Los tributos en particular.* 12ava ed. Madrid: Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A., 1996.

Freytes, Roberto. "Fusiones y adquisiciones. Aspectos internacionales". *XXV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario.* Relatoría nacional de Argentina. Buenos Aires: Abeledo Perrot, 2010.

Giorgetti Armando. *La evasión tributaria.* Buenos Aires: Ediciones Depalma, 1967.

Giuliani Fonrouge, Carlos. *Derecho Financiero.* Volumen II. 6ta ed. Buenos Aires: Ediciones Depalma, 1997.

Greco, Orlando. *Diccionario Contable.* Cuarta ed. Buenos Aires: Valletta Eds., 2007.

Horngren, Charles T., Harrison, Walter T. y Suzanne, Oliver. *Accounting.* 8va ed. Upper Saddle River, New Jersey: Prentice Hall, 2009.

Jarach, Dino. F*inanzas Públicas y el Derecho Tributario.* 3era ed. Buenos Aires: Abeledo Perrot, 1999.

Ley 29 de 1991. Adoptada por la legislación española a la directiva 90/434/CEE.

Ley de Compañías. Registro Oficial No. 449 de 20 de Octubre de 2008.
Ley de Régimen Tributario Interno. Registro Oficial No. 463 de 17 de noviembre de 2004.

Ley General de Sociedades (Perú). Artículo 394. 1 de enero de 1998.

Lobo Torres, Ricardo. *Form and Substance in Tax Law. International Fiscal Association. Cahiers de Droit Fiscal International.* Volume LXXXVIIa, The Hague: Kluwer. 2002.

López Díaz, Antonio. *Discrecionalidad administrativa y autocomposición de intereses en materia tributaria.* Memorias de las Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario. ILADT, Quito: 2004.

Lucas Durán, Manuel. *Régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de acciones. Concepto de «compensación en dinero» en una operación de canje de acciones. Abuso de Derecho y fraude a la ley tributaria.* http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/fiscalidad_internacional/comentarios/2007_05Jul_Lucas.pdf.

Minuche Zambrano, Efrén. "El Principio de "Reali-

dad Económica" en El Derecho Tributario". *Revista Judicial Diario La Hora.* http://biblioteca.cejamericas.org/bitstream/handle/2015/1071/elprincipio.pdf?sequence=1&isAllowed=y. 3 de enero de 2015.

Navarrine, Camila. *Derecho Tributario.* Doctrinas Esenciales. Tomo III. Buenos Aires: Revista Jurídica Argentina. La Ley, 2010.

Ospina Fernández, Guillermo y Ospina Acosta, Eduardo. *Teoría General del Contrato y del Negocio Jurídico.* Santa Fe de Bogota: Editorial Temis, 2002.

Paulo Ayres Barreto. "Fusões, aquisições e o planejamento tributário". *XXV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario.* Buenos Aires: Abeledo Perrot, 2010.

Patiño, Rodrigo. *Sistema tributario ecuatoriano.* Tomo I. Cuenca: Colegio de Abogados de Azuay 2013.

Piñeros Perdomo, Mauricio. "Fusiones y adquisiciones. Aspectos internacionales." *XXV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario.* Buenos Aires: Abeledo Perrot, 2010.

Pita Grandal, Ana María y Aneiros Pereira, Jaime. *La cláusula anti abuso en las fusiones desde la perspectiva comunitaria y española. XXV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario.* Buenos Aires: Abeledo Perrot, 2010.

Rodríguez Losada, Soraya. "La doctrina sobre el motivo económico válido en las reestructuraciones societarias". *Memorias de Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario XXV* (2010).

Rodríguez, Pablo. *El abuso de Derecho y el Abuso Circunstancial.* 1era ed. Santiago de Chile: Editorial Jurídica de Chile, 1999.
Rodríguez, Soraya. "La doctrina sobre el motivo económico válido en las restructuraciones societarias". *XXV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario.* Buenos Aires: Abeledo Perrot, 2010.

Sampaio, Rui. "Contribuciones para el estudio de la estrategia y del régimen de las fusiones y adquisiciones en la Unión Europea". *XXV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario.* Buenos Aires: Abeledo Perrot, 2010.

Tribunal de Justicia, Gran Sala (Reino Unido). *Asunto C-196/04,* de 12 de Septiembre de 2006, p. - I 8031.

Taveira Torres, Heleno. "Reorganização societária internacional á luz dos novos modelos de business combination e suas repercussões tributarias". *XXV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario.* Buenos Aires: Abeledo Perrot, 2010.

Troya Jaramillo, José Vicente. *Derecho Internacional Tributario.* Serie de Estudios Jurídicos. Vol. 4. Quito: Corporación Editora Nacional, 1990.

Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea. *Sentencia No. C-28/95,* 17 de julio de 1997.

Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea. *No. C-196/04,* 12 de Septiembre de 2006.

Valdez Costa, Ramón. "Principio de igualdad de las partes de la relación jurídica tributaria" . *Revista española de Derecho Financiero No 73* (1992).

Villegas, Álvaro. "Fusiones y adquisiciones. Aspectos internacionales". *XXV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario.* Relatoría Nacional de Bolivia.

Villegas, Héctor. *Curso de finanzas y derecho financiero y tributario.* 3era ed. Buenos Aires: Ediciones Depalma, Tomo I, 1984.

Yañez, Felipe. "La elusión fiscal y los medios para evitarla". *XXV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario.* Relatoría nacional de Chile, XXIV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario.



NICOLÁS LARREA FRADEJAS
Universidad San Francisco de Quito USFQ, estudiante del Colegio de Jurisprudencia, Campus Cumbayá, Casilla Postal 17-1200-841, Quito 170901, Ecuador. Correo electrónico: nlarrea@estud.usfq.edu.ec

MATEO WRAY VINUEZA
Universidad San Francisco de Quito USFQ, estudiante del Colegio de Jurisprudencia, Campus Cumbayá, Casilla Postal 17-1200-841, Quito 170901, Ecuador. Correo electrónico: mwray3@hotmail.com

Recibido/*Received*: 06/08/15
Aceptado/*Accepted*: 15/09/15

Relevancia del incumplimiento contractual como habilitante de la acción resolutoria: aplicación en el sistema jurídico ecuatoriano

Resumen

Con el objeto de analizar el incumplimiento contractual como habilitante de la acción resolutoria, este trabajo se estructurará de la siguiente manera: en primer lugar, expondremos los conceptos generales del incumplimiento contractual y de la condición resolutoria tácita como habilitante de la acción resolutoria. En segundo lugar, analizaremos las diferentes corrientes doctrinarias conducentes a determinar la esencialidad del incumplimiento contractual y cuándo este permite el ejercicio de la acción resolutoria. A continuación, estudiaremos los diferentes instrumentos internacionales que regulan el incumplimiento esencial, así como el amplio tratamiento jurisprudencial al respecto. Esto con la finalidad de determinar qué corrientes han sido recogidas por dichos instrumentos y cuál ha sido la fundamentación de la jurisprudencia para hacerlo. Así, finalmente, pretenderemos encontrar soluciones al problema jurídico planteado para, de esta manera, proponer aquella que esperamos pueda tener una eventual aplicación práctica en el sistema jurídico ecuatoriano.

Palabras clave: incumplimiento contractual, incumplimiento esencial, condición resolutoria tácita, acción resolutoria, Principios UNIDROIT sobre los Contratos Comerciales Internacionales, Convención de Naciones Unidas sobre los Contratos de Compraventa Internacional de Mercaderías (CISG).

Relevance of the Breach of Contract as a Qualification to Enable the Action of Resolution: Application in the Ecuadorian Legal System

Abstract

With the purpose of analyzing the breach of contract as the enabler of the action of resolution, this study will set the following structure. Firstly, we will expose the general concepts of breach of contract and legal resolutive condition as the enabler of the action of resolution. Secondly, we will analyze the different trends conductive to determine the relevance of the fundamental breach of contract and establish when does this fundamental breach enables the action of resolution. Additionally, we will deepen into the different international instruments that regulate the fundamental breach, together with the respective case law. The aforementioned will help us study which doctrinal currents have been majorly acknowledged by different courts, and analyze their jurisprudential foundations. Finally, this study will allow us to find a viable solution for the raised legal issue within Ecuador´s legal system.

Keywords: breach of contract, fundamental breach, legal resolutive condition, action of resolution, UNIDROIT Principles of International Commercial Contracts, United Nations Convention on Contracts for the International Sale of Goods (CISG)

1. Introducción

La actividad económica humana se desarrolla a través de la contratación. La diversidad de contratos hace que estos constituyan los instrumentos jurídicos mediante los cuales las personas pueden satisfacer sus diferentes necesidades económicas. De esta manera, a través de la contratación, las personas se obligan jurídicamente a ejecutar sus actividades económicas de una forma previsible, segura y con la protección que el ordenamiento jurídico les ofrece.

El tipo de contrato más importante y que permite desarrollar de mejor manera las actividades económicas cotidianas es el contrato bilateral, en el cual, dos o más partes se obligan a cumplir determinadas prestaciones correlativas. Sin embargo, dichas prestaciones no siempre se cumplen. En consecuencia, los ordenamientos jurídicos prevén soluciones frente a estos supuestos. Es así que contemplan el régimen de la condición resolutoria tácita, que ante el incumplimiento de las obligaciones de una de las partes permite a la otra solicitar el cumplimiento forzoso de la obligación o la resolución del contrato.

Al igual que en muchos ordenamientos jurídicos, en el ecuatoriano no se ha regulado qué clase de incumplimiento debe existir para habilitar el ejercicio de la acción resolutoria tácita. En consecuencia, este documento tiene como objeto analizar las diferentes corrientes doctrinarias que han hecho importantes esfuerzos por establecer los parámetros para calificar el incumplimiento esencial y cuándo el incumplimiento habilita el ejercicio de la acción resolutoria. Además, este estudio se realizará tomando en consideración los criterios adoptados por los diferentes ordenamientos jurídicos e instrumentos internacionales y su respectiva aplicación en la jurisprudencia. Solamente a través de este estudio se podrá proveer una solución efectiva y fundamentada a un tema de sustancial

importancia para la práctica contractual y que no se encuentra debidamente desarrollada en el ordenamiento jurídico ecuatoriano ni mucho menos en su jurisprudencia.

2. Incumplimiento contractual, condición resolutoria tácita y acción resolutoria

Para empezar este estudio es necesario explicar ciertos conceptos fundamentales y el primero de ellos es el incumplimiento contractual. Este consiste en la declaración judicial ante la mora del deudor por el incumplimiento de una o más de sus obligaciones.[1]

Así, Fueyo Laneri lo define de la siguiente manera:

> [E]l incumplimiento es aquella situación antijurídica que se produce cuando, por la actividad culpable del obligado a realizar la prestación, no queda la relación jurídica satisfecha en el mismo tenor en que se contrajo, reaccionando el Derecho contra aquél para imponerle las consecuencias de su conducta.[2]

Es así que Alessandri Rodríguez afirma que "lo normal y lo corriente de la vida jurídica, o mejor, lo que la ley supone como normal, es que el deudor cumpla voluntaria y espontáneamente con su obligación".[3] Consecuentemente, el incumplimiento resulta ser la excepción, pues al ser "un fenómeno anormal o patológico de no cumplirse lo debido"[4] deja insatisfecha la relación jurídica para el acreedor y no permite que esta produzca los efectos para los que fue creada.

Es importante también rescatar que el incumplimiento contractual puede verificarse sobre la base de tres supuestos también conocidos como hipótesis generales de incumplimiento.[5] Estas son: el incumplimiento propio o absoluto, el incumplimiento impropio y el cumplimiento atrasado o tardío.[6] El incumplimiento propio o absoluto, también conocido como inejecución de la obligación, es considerado el grado mayor de incumplimiento y se verifica cuando el deudor infringe el deber de prestación y frustra por entero la legítima esperanza del acreedor.[7] Esto ocurre, por ejemplo, cuando en un contrato de compraventa el comprador omite pagar el precio por la cosa que le ha sido dada. El incumplimiento impropio, también conocido como imperfecto, se verifica cuando existe una apariencia de cumplimiento de la obligación, pero que en realidad es insuficiente para entender que esta ha sido cumplida.[8] Fueyo Laneri sostiene que este supuesto de incumplimiento "equivale a dar o hacer malamente" y que la mejor manera de identificarlo es por medio del descarte del supuesto de incumplimiento propio o absoluto.[9] El ejemplo más claro resulta cuando en un contrato de compraventa el comprador realiza el pago, pero lo hace en un lugar distinto al que las partes pactaron, haciendo de este un pago irregular o imperfecto y creando insatisfacción en el vendedor. Finalmente, el tercer supuesto es el del cumplimiento atrasado o tardío, verificado cuando la obligación ha sido cumplida fuera del plazo estipulado por las partes o prescrito por la ley.[10] Este, de la misma manera, genera una insatisfacción al acreedor, pero esta vez en cuanto al tiempo en que debía cumplirse la obligación.

Todos los supuestos señalados configuran por sí solos el incumplimiento contractual. Ahora corresponde analizar cuáles son los efectos que este incumplimiento produce. Para ello, es necesario explicar en qué

1 Parraguez, Luis. *Manual de Derecho Civil Ecuatoriano. Teoría General de las Obligaciones*. 1era. ed. Quito: UTPL, 2000, p. 213.
2 Fueyo Laneri, Fernando. *Cumplimiento e Incumplimiento de las Obligaciones*. 3era. ed. Santiago de Chile: Editorial Jurídica de Chile, 2004, p. 256.
3 Alessandri Rodríguez, Arturo. *Derecho Civil. Teoría de las Obligaciones: versiones taquigráficas de las cátedras de derecho civil.* Santiago de Chile: El Esfuerzo, 1976. Citado en: Canosa Torrado, Fernando. *La resolución de los contratos: incumplimiento y mutuo disenso*. 3ra. ed. Santa Fe de Bogotá: Librería Doctrina y Ley, 2003. P. 251 – 252.
4 Fueyo Laneri, Fernando. *Cumplimiento e Incumplimiento de las Obligaciones. Óp. cit.,* p. 256.
5 *Id.,* p. 252.
6 *Ibíd.*
7 *Id.,* p. 253.
8 *Id.,* p. 254.
9 *Id.,* p. 253 - 254.
10 *Id.*, p. 255.

consiste el segundo concepto que debe ser analizado: la condición resolutoria tácita.

La condición resolutoria tácita se encuentra recogida en el Art. 1505 del Código Civil ecuatoriano:

> Art. 1505.- En los contratos bilaterales va envuelta la condición resolutoria de no cumplirse por uno de los contratantes lo pactado.
>
> Pero, en tal caso, podrá el otro contratante pedir, a su arbitrio, o la resolución o el cumplimiento del contrato, con indemnización de perjuicios.[11]

A través de este artículo, la norma le otorga al acreedor de una obligación el derecho a resolver el contrato o exigir su cumplimiento forzoso cuando el deudor se encuentra en mora y se ha declarado judicialmente el incumplimiento.[12] Por estar la condición resolutoria tácita contemplada en la ley, esta se encuentra implícita en todo contrato, sin necesidad de que las partes expresamente la pacten. En este sentido, Carlos Ducci expresa que "la condición resolutoria tácita es una condición subentendida por la ley y que consiste en la resolución del contrato bilateral por el incumplimiento de la obligación por una de las partes".[13] Sin embargo, la condición resolutoria tácita no solo otorga al acreedor el derecho de resolver el contrato, sino también de exigir su cumplimiento forzoso. Optar por el cumplimiento forzoso implica que el acreedor ejerza la denominada acción de cumplimiento. En cambio, optar por la resolución implica ejercer la acción de resolución o acción resolutoria que es aquella que tiene como finalidad extinguir los efectos del contrato.[14]

Como se desprende claramente del artículo del Código Civil citado anteriormente, el acreedor podrá escoger, a su arbitrio, cuál de las dos acciones demandar sin que ambas puedan ser ejercidas simultáneamente.[15] De esta forma, si el acreedor opta por la resolución del contrato, es indispensable que se cumpla con dos requisitos siguientes: primero, que el deudor se encuentre constituido en mora y, segundo, que el acreedor haya cumplido con sus obligaciones o se encuentre presto a cumplirlas.[16]

Respecto al primer requisito, cabe señalar que la mora, en términos generales, consiste en la falta de cumplimiento total o parcial de las prestaciones a las que el deudor se ve obligado a partir del momento en que estas son exigibles.[17] El Art. 1567 del Código Civil establece los tres supuestos bajo los cuales el deudor se encuentra constituido en mora. El primero se refiere a que la prestación debida no se ha cumplido en el plazo estipulado por las partes.[18] El segundo consiste en que la prestación, debido a su naturaleza, debió ser cumplida en un espacio de tiempo determinado y, sin embargo, el deudor no lo hizo.[19] Finalmente, el tercer supuesto se refiere a la reconvención o al requerimiento judicial entendido como un acto formal que realiza el acreedor ante el juez para exigir el cumplimiento de la obligación al deudor.[20] Bajo este último supuesto, el acreedor deja constancia ante el juez de que el deudor ha incumplido con la obligación y le ha ocasionando perjuicios.[21]

Por otro lado, el segundo requisito para ejercer la acción resolutoria consiste en que el acreedor no se encuentre en mora por no cumplir con sus obligaciones.[22] Es decir, exige que el acreedor haya cumplido con su

11 Código Civil. Registro Oficial Suplemento No. 46 del 24 de junio de 2005.
12 Fueyo Laneri, Fernando. *Cumplimiento e Incumplimiento de las Obligaciones. Óp. cit.*, p. 298.
13 Ducci, Carlos. *Derecho Civil*. 4ta. ed. Santiago de Chile: Editorial Jurídica de Chile, 2005. p. 369.
14 Fueyo Laneri, Fernando. *Cumplimiento e Incumplimiento de las Obligaciones. Óp. cit.*, p. 298.
15 Corte Suprema de Justicia. Sala de lo Civil y Mercantil. Serie 13. Gaceta Judicial No.11 de 12 de febrero de 1981.
16 Ospina Fernández, Guillermo y Ospina Acosta, Eduardo. *Teoría General del Contrato y del Negocio Jurídico*. 7ma. ed. Bogotá: Temis, 2005, p. 542.
17 *Id.*, p. 544.
18 Código Civil. Registro Oficial Suplemento No. 46 del 24 de junio de 2005.
19 *Ibíd.*
20 Ospina Fernández, Guillermo y Ospina Acosta, Eduardo. *Teoría General del Contrato y del Negocio Jurídico*. *Óp. cit.*, p. 545.
21 *Ibíd.*
22 Canosa Torrado, Fernando. *La resolución de los contratos: incumplimiento y mutuo disenso*. *Óp. cit.*, p. 279.

obligación o se encuentre predispuesto a cumplirla.[23] Claramente, esto se desprende del artículo 1568 del Código Civil:

> Art. 1568.- En los contratos bilaterales ninguno de los contratantes está en mora, dejando de cumplir lo pactado, mientras el otro no lo cumple por su parte o no se allana a cumplirlo en la forma y tiempo debidos.[24]

Los dos requisitos expuestos también han sido recogidos por la jurisprudencia ecuatoriana al resolver la Corte Suprema de Justicia lo siguiente:

> En los contratos bilaterales, va envuelta la condición resolutoria de no cumplirse por uno de los contratantes lo pactado, circunstancia en la cual el otro contratante, podrá pedir, a su arbitrio, o la resolución o el cumplimiento del convenio, con indemnización de perjuicios; pero **es evidente también, que esta condición resolutoria tácita supone que cada una de las partes debe cumplir aquello que se obligó para exigir de la otra el mantenimiento de la situación jurídica. Por esta razón es que, en esta clase de convenciones, ninguno de los contratantes está en mora, dejando de cumplir lo pactado, mientras el otro no lo cumple por su parte o no se allana a cumplirlo en la forma y tiempo debidos y el deudor está en mora; a) cuando no ha cumplido la obligación dentro del término estipulado, salvo que la Ley exija requerimiento; b) Cuando la cosa no ha podido ser dada o ejecutada sino dentro de cierto espacio de tiempo y se ha dejado pasar sin darla o ejecutarla; y, c) en los demás casos, cuando ha sido judicialmente reconvenida por el acreedor Arts.** 1532, 1595 y 1594 del Código Civil".[25] [Énfasis agregado].

Lo citado anteriormente demuestra que la sentencia que declara el incumplimiento y, consecuentemente, la resolución del contrato solamente procederá cuando se cumplan los dos requisitos antes mencionados.

Ahora bien, una vez desarrollados los requisitos para que proceda la acción resolutoria que conlleva a la declaratoria judicial de resolución, es necesario analizar, de manera general, el efecto *inter partes* que esta produce. Este efecto es de carácter retroactivo y genera el régimen de prestaciones mutuas, mediante el cual los derechos y obligaciones que nacieron del contrato quedan extintos y las partes deberán restituir las prestaciones recíprocas al estado en que se encontraban antes de la celebración del contrato.[26] Por ejemplo, en caso de declararse la resolución de un contrato de compraventa, el vendedor deberá devolver la totalidad o la parte del precio que recibió — dependiendo si el pago fue total o parcial — y el comprador, la cosa que compró, en caso de haberse efectuado la entrega.[27] En este sentido, Fueyo Laneri manifiesta que al momento de declararse resuelto el contrato:

> La relación contractual se disolverá, por tanto, como si no hubiera nacido o no hubiera sido perfeccionada. Como resultado obliga a la devolución de las cosas que fueron objeto del contrato y que antes hubieran sido dadas, con sus frutos, y, recíprocamente, del precio con sus intereses.[28]

Asimismo, este efecto retroactivo de las prestaciones mutuas se encuentra recogido en el artículo 1503 del Código Civil que prescribe: "Cumplida la condición resolutoria, deberá restituirse lo que se hubiere recibido bajo tal condición [...]".[29] Por lo tanto, el efecto principal que la resolución del contrato produce entre las partes es, como lo manifiesta acertadamente Parraguez, un fenómeno mediante el cual se finge que los derechos y obligaciones que nacieron nunca tuvieron lugar.[30]

Por todo lo expuesto, no queda la menor duda que, ante el incumplimiento contractual, el acreedor se encuentra en plena facultad de optar por la acción resolutoria siempre y cuando se verifiquen los

23 Ospina Fernández, Guillermo y Ospina Acosta, Eduardo. *Teoría General del Contrato y del Negocio Jurídico*. *Óp. cit.*, p. 542.
24 Código Civil. Registro Oficial Suplemento No. 46 del 24 de junio de 2005.
25 Corte Suprema de Justicia. Sala de los Civil y Mercantil. Serie 13. Gaceta Judicial No.11 de 12 de febrero de 1981.
26 Parraguez, Luis. *Manual de Derecho Civil Ecuatoriano. Teoría General de las Obligaciones*. *Óp. cit.*, p. 213.
27 *Id.*, p. 214.
28 Fueyo Laneri, Fernando. *Cumplimiento e Incumplimiento de las Obligaciones*. *Óp. cit.*, p. 306.
29 Código Civil. Registro Oficial Suplemento No. 46 del 24 de junio de 2005.
30 Parraguez, Luis. *Manual de Derecho Civil Ecuatoriano. Teoría General de las Obligaciones*. *Óp. cit.*, p. 213.

requisitos señalados. Sin embargo, es aquí donde surge la problemática jurídica que constituye el objeto de este estudio: ¿Todo incumplimiento habilita el ejercicio de la acción resolutoria o solo aquel que sea calificado como esencial? ¿Cuándo un incumplimiento debe ser calificado como esencial? Precisamente estas interrogantes serán resueltas en este estudio, no sin antes analizar los criterios que determinan el incumplimiento esencial.

3. Criterios para determinar el incumplimiento esencial

La legislación ecuatoriana no se ha ocupado de establecer criterios taxativos que permitan determinar al incumplimiento como esencial. Sin embargo, la doctrina, en reiterados esfuerzos, ha intentado establecer cuáles son los criterios que pueden proveer una solución a los problemas jurídicos planteados. Según el profesor chileno Vidal Olivares, quien ha dedicado gran parte de sus estudios al tema del incumplimiento esencial en Chile, existen diferentes corrientes doctrinarias que analizan la esencialidad del incumplimiento atendiendo al tipo de obligación que ha sido incumplida y al tratamiento dado por el ordenamiento jurídico.[31] De esta forma, corresponde analizar las tres corrientes más destacadas a las que se remite este autor para calificar el incumplimiento como esencial y a partir de ellas justificar cuándo este habilita el ejercicio de la acción resolutoria. Estas tres corrientes son las siguientes: primero, la que determina el incumplimiento esencial dependiendo de si este se produce en el marco de las obligaciones principales o accesorias; segundo, la que sostiene que todo incumplimiento constituye ser esencial y, finalmente, la tercera corriente que determina el incumplimiento esencial atendiendo al impacto producido en el acreedor. A continuación, se presentará un análisis de cada una de ellas con sus respectivos fundamentos. Esto con la finalidad de determinar cuál ha sido mayoritariamente acogida por los ordenamientos jurídicos, los instrumentos internacionales y la jurisprudencia.

3.1. Incumplimiento en obligaciones principales o accesorias

En primer lugar, Barros Errázuriz define acertadamente los conceptos de obligaciones principales y accesorias de la siguiente manera: "Principales son las que tienen vida propia y subsisten por sí mismas, independientemente de otra obligación.[32] Accesorias son las que están subordinadas a otras y que se constituyen para seguridad de una obligación principal".[33] Ahora bien, por ser esta una de las corrientes menos acogidas, encontrar autores que la sustenten resulta una tarea compleja. Sin embargo, de los estudios realizados por Vidal Olivares y Fueyo Laneri se desprende que su máximo exponente es, sin duda, René Abeliuk.[34]

Como lo manifiesta Vidal Olivares, Abeliuk sostiene que son las obligaciones principales las únicas determinantes para constituir un incumplimiento esencial, puesto que estas son las de mayor importancia y las que constituyen el núcleo del negocio jurídico.[35] Descarta, por tanto, que el incumplimiento producido en obligaciones accesorias pueda ser de carácter esencial y, en consecuencia, habilite el ejercicio de la acción resolutoria.

La razón por la que esta corriente no es una de las más acogidas es lógica y debe ser explicada con el siguiente ejemplo. Una obligación de prenda es de carácter accesoria, pues está subordinada a la existencia de

31 Vidal Olivares, Álvaro. "La Noción del Incumplimiento Esencial en el Código Civil". *Revista de la Pontificia Universidad Católica de Valparaíso* XXXII (2009), p. 239.

32 Barros Errázuri, Alfredo. *Curso de Derecho Civil - Obligaciones*. 4ta. ed. Santiago de Chile: Editorial Nascimento, 1932. P. 36.

33 *Ibíd.*

34 Fueyo Laneri, Fernando. *Cumplimiento e Incumplimiento de las Obligaciones. Óp. cit.*, p. 312.

35 Vidal Olivares, Álvaro. "La Noción del Incumplimiento Esencial en el Código Civil". *Óp. cit.*, p. 240.

una obligación principal y sirve como una medida de garantía para su cumplimiento. Si es que un deudor se obliga anticipadamente a cumplir con la entrega de un objeto de prenda y la obligación principal debe ser cumplida con posterioridad ¿qué sucede si el deudor incumple con la obligación accesoria de prenda?

No queda la menor duda de que ante el incumplimiento de esta obligación accesoria el acreedor querrá, encontrándose en su derecho de hacerlo, dejar sin efecto el contrato celebrado. En otras palabras, este incumplimiento, que es de obligación accesoria, resulta de tal importancia para los efectos del contrato y para el interés del acreedor que puede ser visto como esencial.

En definitiva, no permitir el ejercicio de la acción resolutoria por parte del acreedor, por no tratarse de una obligación principal la que ha sido incumplida, implicaría limitar su derecho consagrado en el Art. 1505 del Código Civil a resolver el contrato. Lo señalado permite introducir la segunda corriente doctrinaria analizada que, sin duda, contiene un fundamento más contundente por estar apegada a la literalidad de la ley y por prescindir de la naturaleza de la obligación para determinar el incumplimiento esencial.

3.2. Todo incumplimiento habilita la acción resolutoria

La segunda corriente doctrinaria que merece ser analizada es aquella que sostiene que, debido a la falta de regulación específica de las legislaciones respecto al criterio de esencialidad, todo incumplimiento debe habilitar el ejercicio de la acción resolutoria. Así lo sostiene Ramón Meza Barros al decir:

> La Ley no ha distinguido y, por tanto, cualquier incumplimiento de las obligaciones que el contrato impone autoriza para pedir su resolución. No importa cuál sea la magnitud de la infracción, ni la importancia de la obligación violada.[36]

Por consiguiente, cualquier incumplimiento, sea este propio, impropio o tardío, implica una insatisfacción en el pago que como tal habilita al acreedor a resolver el contrato sin atender a la magnitud del incumplimiento. Para explicar de mejor manera esta corriente, es necesario plantear el siguiente ejemplo. Un comprador y un vendedor celebran un contrato de compraventa de un vehículo de lujo por el precio de $100,000. El vendedor transfiere el dominio del vehículo con la entrega y estipulan que el pago se realizará en veinte cuotas de $5,000 cada una. El comprador, quien debe pagar la totalidad del precio, no paga la última cuota, constituyéndose en mora desde el momento en que se vence el plazo y habilitando la declaratoria de incumplimiento. Así, el deudor se mantiene debiendo únicamente la suma de $5,000, habiendo satisfecho casi la totalidad de la obligación al haber cumplido con el pago de $95,000. Lo que propone esta corriente doctrinaria es que incluso en un supuesto como este, en el cual el deudor ha pagado el 95% de la totalidad del precio, a través de las nueve primeras cuotas, el acreedor se encuentre habilitado para ejercer la acción resolutoria que se encuentra implícita en el contrato, en virtud de lo prescrito por el Art. 1505 del Código Civil.

Los fundamentos para sustentar esta corriente son los siguientes: primero, que la Ley otorga la facultad al acreedor para ejercer la acción resolutoria sin incluir de manera expresa que el incumplimiento deba ser esencial.[37] Segundo, que las reglas sobre el pago efectivo contempladas en el Código Civil deben ser observadas en estricto sentido y, por tanto, debe ser el cumplimiento exacto, íntegro y oportuno para surtir plenos efectos.[38] Así, el artículo 1585 del Código Civil prescribe que el pago debe hacerse "en conformidad al tenor literal de la obligación"

36 Meza Barros, Ramón. *Manual de Derecho Civil: De las Obligaciones.* 9na. ed. Santiago de Chile: Editorial Jurídica Chile, 2001, p. 82.

37 Meza Barros, Ramón. *Manual de Derecho Civil: De las Obligaciones. Óp. cit.*, p. 82.

38 Fueyo Laneri, Fernnado. *Cumplimiento e Incumplimiento de las Obligaciones. Óp. cit.*, p. 306.

y que "el acreedor no estará obligado a recibir otra cosa que lo que se le deba, ni aún a pretexto de ser de igual o mayor valor la ofrecida".[39] Si se cumple a cabalidad con estas disposiciones, se deberá entender que el acreedor no está obligado a recibir un pago que no sea el pactado estrictamente por las partes, incluso cuando el valor del pago sea mayor al que el acreedor estaba obligado a recibir. Por tanto, si el deudor ha pagado $95,000 de los $100,000, o si incluso ha pagado $99,000, el incumplimiento podrá ser declarado. Consecuentemente, como el artículo 1505 antes citado otorga la facultad al acreedor para ejercer, a su arbitrio, la acción resolutoria o la acción de cumplimiento, este podrá ejercer la acción resolutoria por insatisfacción en el pago.

El fundamento de esta corriente parece en principio lógico y conforme con el sentido estricto de las normas del Código Civil. Sin embargo, no puede desconocerse que la acción resolutoria es una medida *de última ratio*, puesto que, por tener como finalidad la extinción de los efectos del contrato, permitirla vulneraría el principio de conservación de los negocios jurídicos. Este principio, como bien lo manifiestan los Ospina "consiste en preferir un tratamiento para que tales actos conduzcan a que estos produzcan el máximo de sus efectos, en vez de otro que los redujera a la ineficacia".[40] Es por esto que Fueyo Laneri, frente a las dos acciones por las que puede optar el acreedor, ha sostenido lo siguiente:

> El incumplidor del contrato de obligaciones recíprocas otorga al contratante cumplidor la acción de resolución […], que tiene por finalidad extinguir los efectos del contrato, no sin antes haberse dado curso a limitaciones o restricciones, o bien a reglas de morigeración, conducentes todas ellas a hacer **prevalecer el cumplimiento del contrato en último término.**[41] [Énfasis agregado].

39 Código Civil. Registro Oficial Suplemento No. 46 del 24 de junio de 2005.

40 Ospina Fernández, Guillermo y Ospina Acosta, Eduardo. *Teoría General del Contrato y del Negocio Jurídico*. *Óp. cit.*, p. 542.

41 Fueyo Laneri, Fernando. *Cumplimiento e Incumplimiento de las Obligaciones*. *Óp. cit.*, p. 298.

De esta manera, resulta evidente que pese a que el Art. 1505 del Código Civil prescribe que el acreedor podrá ejercer cualquiera de las dos acciones a su discreción, deberá preferirse la acción de cumplimiento forzoso. Esto debido a que la acción de resolución resulta una medida de mayor gravedad que pretende extinguir el negocio jurídico en lugar de preservarlo. En otras palabras, la acción de resolución podría constituir una medida desproporcionada frente a ciertos supuestos que configuran el incumplimiento, como se evidencia claramente en los ejemplos planteados. Ante esto, la solución más adecuada parecería ser la que defiende que la acción resolutoria sí será procedente cuando el interés del acreedor permanece frustrado, aún si se optara por el cumplimiento forzoso, idea que introduce la tercera corriente doctrinaria.

3.3. Incumplimiento esencial por el impacto en el interés del acreedor

La tercera corriente doctrinaria sostiene que el incumplimiento esencial se configura por el impacto que este genera en el interés del acreedor. Elgueta Ortiz se adscribe a esta corriente al manifestar:

> La resolución procederá si el incumplimiento destruye el interés que determinó al acreedor a contratar, esto es, **si cree que ya no le será posible obtener el pago de la prestación o estima que no le servirá el cumplimiento tardío para llenar la finalidad a la que aspiraba.**[42] [Énfasis agregado].

En este sentido, lo que verdaderamente determina el incumplimiento esencial es que en la obligación incumplida radica el interés que condujo a las partes a contratar, sin importar la naturaleza de la obligación. Asimismo, la doctrina anglosajona ha definido al incumplimiento esencial *(fundamental breach)* como la violación de una obligación que no permite alcanzar el objetivo económico del contrato, produciéndose la desaparición de los elementos que

42 Vidal Olivares, Álvaro. "La Noción del Incumplimiento Esencial en el Código Civil". *Óp. cit.*, p. 239.

fueron determinantes para su celebración.[43] Vidal Olivares también concuerda con esta corriente al afirmar:

> Más que considerar la, o las, obligaciones incumplidas – si son o no principales o accesorias: de la esencia o accidentales – lo que verdaderamente importa, y así se dirá, **es el incumplimiento en sí mismo y su impacto en el interés del acreedor,** cuestión que – como afirma Fueyo Laneri – el juez deberá examinar caso a caso según el contenido del contrato y su economía; y también, la posible vulneración del principio de la buena fe objetiva.[44] [Énfasis agregado].

Así, con respecto a lo expresado por el autor citado, se puede concluir que el incumplimiento que frustre el interés del acreedor, también podría constituir una vulneración al principio de la buena fe objetiva por privar al acreedor de lo que tenía derecho a esperar en virtud del contrato.[45] Consecuentemente, al momento de determinar la esencialidad del incumplimiento se debe analizar el criterio de buena fe objetiva, puesto que se estudia si el incumplimiento es o no esencial para un tercero razonable en las mismas circunstancias.

Siguiendo con los fundamentos de esta tesis, Morales Moreno en su análisis referente al incumplimiento esencial establece:

> Adecuando el concepto de incumplimiento al **interés** que existe entre las partes en el negocio jurídico, a la reciprocidad de cargas y deberes entre deudor y acreedor, y la conformidad de la prestación con el **interés legítimo e inicial de la negociación,** un moderno concepto de incumplimiento debe considerar **la frustración del fin práctico perseguido por las partes,** además de la insatisfacción de cualquier otro deber y/o carga que del pacto particular derive.[46] Énfasis agregado].

En este sentido, el factor determinante para que se configure un incumplimiento esencial es que a raíz de este no se puedan generar los efectos jurídicos que llevaron a las partes a celebrar el negocio jurídico. De esta forma, este incumplimiento que frustre el legítimo interés del acreedor es el único que debe ser considerado como esencial y, por tanto, habilitar el ejercicio de la acción resolutoria. Así lo sostiene Rodríguez Grez al decir: "Para la procedencia de la resolución […], deberá estarse a las circunstancias del caso y determinar si la obligación incumplida es de tal entidad que sin ella las partes no habrían contratado".[47] Adscribirse a esta corriente implicaría analizar a profundidad las razones que llevaron a las partes a contratar para determinar si el incumplimiento ha vulnerado de tal manera las legítimas expectativas del acreedor, al punto que este no hubiese contratado sin ellas. Fundamento que resulta, sin duda, más apropiado si se atiende al principio de conservación del negocio jurídico y que ratifica el carácter *de última ratio* de la acción de resolución respecto a la acción de cumplimiento.

Finalmente, una vez expuestas estas tres corrientes doctrinarias, corresponde remitirse a los instrumentos internacionales que han regulado el incumplimiento esencial y que permitirán una mayor aproximación al objeto de este estudio.

43 Martínez, Anselmo. *El Incumplimiento esencial en el contrato de compraventa internacional de mercaderías*. Tesis Doctoral. Universitat de les Illes Balears. Palma de Mallorca, 2001, p. 297.

44 Vidal Olivares, Álvaro. "La Noción del Incumplimiento Esencial en el Código Civil". *Óp. cit*., p. 240.

45 La buena fe es un principio contractual que se desprende del Art. 1562 del Código Civil. Este artículo prescribe: "Los contratos deben ejecutarse de buena fe, y por consiguiente obligan, no solo a lo que en ellos se expresa, sino a todas las cosas que emanan precisamente de la naturaleza de la obligación, o que, por la ley o la costumbre, pertenecen a ella." Este principio contempla una dimensión activa y una pasiva. La activa se refiere al deber del obligado de actuar de una determinada forma para cumplir con la obligación pactada. La pasiva, en cambio, se refiere a las expectativas razonables que tiene el acreedor de una obligación con respecto a la conducta del obligado. La doctrina también ha clasificado el principio de buena fe en dos acepciones. La primera respecto a la buena fe subjetiva, que la concibe como la recta intención de actuar del contratante y su voluntad de cumplir lo pactado. La segunda, denominada buena fe objetiva, exige prescindir del elemento subjetivo del contratante para remitirse a la conducta de un tercero razonable en la hipotética situación de encontrarse este en las mismas circunstancias del sujeto contratante. *Vid.* Código Civil. Registro Oficial Suplemento No. 46 del 24 de junio de 2005. Art. 1562.

46 Monteiro, Rodrigo. "El interés económico de las partes y el incumplimiento contractual." *Revista de Derechos Fundamentales de la Universidad Viña del Mar* 10 (2013), p. 99.

47 Rodríguez Grez, Pablo. "Sobre la excepción del contrato no cumplido." *Revista Actualidad Jurídica* 9 (2004), p. 122.

4. Análisis de los instrumentos internacionales que regulan el incumplimiento esencial

4.1. Incumplimiento esencial en los Principios UNIDROIT sobre los Contratos Comerciales Internacionales

Como ya ha sido expresado en este documento, del incumplimiento contractual se derivan dos acciones que pueden ser ejercidas por la parte que se ha visto afectada: la acción de cumplimiento y la acción resolutoria. Con respecto a la primera, los Principios que se estudiarán no hacen ninguna referencia expresa al incumplimiento esencial, puesto que el artículo 7.2.5 establece que en caso de que una parte no cumpla con sus obligaciones, la otra podrá reclamar el pago o, de manera más general, el cumplimiento forzoso. Sin embargo, con respecto a la acción resolutoria, el Art. 7.3.1 sí hace referencia al incumplimiento esencial como requisito para ser ejercida. Este prescribe:

> Art. 7.3.1. 1.- Una parte puede resolver el contrato si la falta de cumplimiento de una de las obligaciones de la otra parte constituye un **incumplimiento esencial.** 2.- Para determinar si la falta de cumplimiento de una de las obligaciones de la otra parte constituye un incumplimiento esencial se tendrá en cuenta, en particular si: (a). El incumplimiento priva sustancialmente a la parte perjudicada de lo que tenía derecho a esperar en virtud del contrato, a menos que la otra parte no hubiera previsto ni podido prever razonablemente ese resultado; (b). La ejecución estricta de la prestación insatisfecha era esencial según el contrato; (c). El incumplimiento fue intencional o temerario; (d). El incumplimiento da a la parte perjudicada razones para desconfiar de que la otra cumplirá en el futuro; (e). La resolución del contrato hará sufrir a la parte incumplidora una pérdida desproporcionada como consecuencia de su preparación o cumplimiento.[48] [Énfasis agregado].

Este artículo enlista de manera taxativa los supuestos que permiten determinar si el incumplimiento es o no esencial y, consecuentemente, si es que este habilitaría el ejercicio de la acción resolutoria. De la lectura de estos supuestos se desprende que la normativa se ampara en la tercera corriente doctrinaria que fue analizada en la sección precedente. Esto debido a que, si se enfatiza en el primer supuesto del artículo contemplado en el literal (a), se puede observar que la norma incluye la vulneración de las expectativas razonables, con respecto a la parte que se ha visto afectada, como un factor determinante para que se configure el incumplimiento esencial. Es decir, la norma prescribe que el incumplimiento será esencial cuando este genere un impacto en el interés del acreedor que sea capaz de privarlo de las legítimas expectativas generadas por el contrato. Sin embargo, no se puede desconocer la excepción prevista y que se configura cuando el deudor no hubiese previsto o podido prever razonablemente los factores que conllevaron a su incumplimiento.

La Cámara Sexta de Apelaciones en lo Civil y Comercial de Córdoba, Argentina, en sentencia de 14 de marzo de 2008 y con fundamento en los artículos citados, resolvió que el cumplimiento parcial de las obligaciones es suficiente para constituir un incumplimiento esencial que habilite la resolución del contrato. Reconociendo que "no puede establecerse un criterio uniforme [para determinar el incumplimiento esencial] sino que deben valorarse especialmente las particularidades de cada caso" [49], esta ha declarado el incumplimiento esencial, debido a la concurrencia de las siguientes circunstancias del caso:

a) El prolongado tiempo en que se mantuvo el injustificado incumplimiento de las obligaciones surgidas del contrato;

b) La conducta pasiva de las demandadas ante las exigencias del demandante;

48 Principios UNIDROIT Sobre los Contratos Comerciales Internacionales. Madrid: La Ley, 2012. Artículo 7.3.1.

49 Cámara Sexta de Apelaciones en lo Civil y Mercantil de Córdoba, Argentina. *Caso Néstor A. Brandolini y Asociados vs. Oviedo Funes.* Sentencia de 3 de marzo de 2008.

c) La conducta del demandante que permitió a la parte demandada cumplir con sus obligaciones en varias oportunidades, lo que incluye la espera de un tiempo razonable y la refinanciación de la deuda a favor de la parte demandada;

d) El hecho de que la parte demandada se haya encontrado en posesión del inmueble objeto del contrato desde hace más de cinco años;

e) El cumplimiento parcial de la deuda que no supere el 30% del valor total adeudado en concepto de la obligación de pago.[50]

Con base en las circunstancias expuestas, la Cámara resolvió que se han configurado los supuestos necesarios para constituir un incumplimiento esencial prescrito en el artículo 7.3.1 de los Principios estudiados. Consecuentemente, ordenó la resolución del contrato.

El criterio de la jurisprudencia citada prescinde del fundamento de la segunda corriente doctrinaria analizada en la sección previa. Esto debido a que, al haber analizado las circunstancias particulares del caso, se infiere que no todo incumplimiento habilita la acción de resolución, solo aquel que demuestra una efectiva frustración a las legítimas expectativas del acreedor. Sin duda alguna, la Cámara determinó la frustración de dichas expectativas, puesto que resulta razonable y lógico pensar que todo aquel que celebra un contrato de compraventa sobre un inmueble, entrega la posesión y otorga un amplio plazo para que se le pague, efectivamente espera que se le pague la totalidad del precio pactado.

El segundo caso que merece ser analizado en esta sección corresponde a la sentencia de apelación dictada por la Audiencia Provincial de Santa Cruz de Tenerife, España, el 07 de marzo de 2012. Los hechos del caso son los siguientes: la parte actora, Comunidad de Herederos de Doña Celestina, demanda en primera instancia la resolución del contrato de permuta celebrado con la parte demandada: la persona jurídica de Bahía Planning S.L. En este contrato, la parte actora se obligó a entregar un predio urbanístico a cambio de que la parte demandada le entregue en un plazo determinado un edificio construido sobre dicho predio. La parte demandada no cumplió con el plazo de entrega del inmueble, lo que generó que la actora demande la resolución del contrato alegando que se ha configurado un incumplimiento esencial.

En primera instancia, el juez a *quo* calificó la demanda y sentenció concediendo la resolución del contrato pretendida. Sin embargo, la Audiencia Provincial de Santa Cruz de Tenerife concedió en segunda instancia el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada y revocó la sentencia apelada fundamentando su fallo en la falta de incumplimiento esencial, a la luz del artículo 7.3.1 de los Principios referidos. El fundamento utilizado por la Audiencia Provincial para descartar la configuración de un incumplimiento esencial por la falta de entrega de la cosa objeto del contrato en el plazo estipulado es el siguiente:

> No puede entenderse que el retraso en la entrega del edificio supusiera una frustración definitiva de las legítimas expectativas [de la contraparte], que no pudieran ser reparadas, determinante de la resolución, pues esas expectativas podrían cumplirse pese al retraso y al margen de los efectos indemnizatorios de la demora en función.[51]

De esta forma, la Audiencia Provincial resolvió que el retraso en el cumplimiento de la obligación no ha sido causal suficiente para privar sustancialmente a la parte actora de las legítimas expectativas generadas por el contrato. Así, favoreció el cumplimiento forzoso de la obligación antes que la resolución:

50 Cámara Sexta de Apelaciones en lo Civil y Mercantil de Córdoba, Argentina. *Caso Néstor A. Brandolini y Asociados vs. Oviedo Funes.* Sentencia de 3 de marzo de 2008.

51 Audiencia Provincial Santa Cruz de Tenerife. *Caso Comunidad de Herederos de Doña Celestina vs. Bahía Planing S.L.* Sentencia de 7 de marzo de 2012.

> Nada impide que terminado el proceso con desestimación de la demanda de resolución, el contratante que ha visto desestimada esa pretensión pueda pedir el cumplimiento (con las consecuencias resarcitorias de los perjuicios ocasionados por su falta) al quedar incólume la relación obligatoria.[52]

De esta manera, se confirma que la acción resolutoria es y debe ser una medida *de última ratio* y que solo podrá ser ejercida conforme al principio de conservación del negocio jurídico, ante el incumplimiento esencial que no pueda ser satisfecho ni si quiera con el cumplimiento forzoso.

Como ha sido demostrado, la Audiencia Provincial resolvió que el literal (a) del Art. 7.3.1 de los Principios estudiados no podía ser aplicado en el caso concreto. Sin embargo, cabe cuestionarse si es que la aplicación de los demás literales de esta norma también debió ser descartada. El literal (b) no podría aplicarse, puesto que el retraso en la obligación no fue estipulado por las partes en el contrato de permuta como constitutivo de incumplimiento esencial. Según la Audiencia Provincial, tampoco se han configurado los supuestos de los literales (c) respecto al incumplimiento "intencional o temerario" ni (d) respecto a la generación de desconfianza futura en la relación contractual. Lo señalado se desprende del siguiente fragmento de la sentencia:

> Un retraso en la entrega de algo menos de tres meses no puede tener la consideración de un incumplimiento con entidad suficiente para provocar la resolución del contrato ni la frustración de la finalidad económica perseguida. [La parte actora] llevó a cabo una actuación ágil y diligente para remover los impedimentos en orden de la obtención de las autorizaciones finalmente concedidas.[53]

Por lo tanto, es evidente que se descarta el supuesto de incumplimiento intencional o temerario y el de generación de desconfianza para la parte afectada, puesto que la parte que ha incumplido el plazo de la obligación ha logrado demostrar: primero, que el incumplimiento no ha sido intencional en vista de que efectivamente no ha podido contar con las licencias necesarias para ejecutar la obra en el plazo establecido y, segundo, un alto estándar de diligencia en intentar obtenerlas para poder cumplir la obligación lo más pronto posible. De esta forma, queda evidenciado que ninguno de los dos literales, (c) y (d), podrían configurar incumplimiento esencial aplicable a los hechos del caso.

Finalmente, el último supuesto que queda por analizar es el que se desprende del literal (e) de la norma: "La resolución del contrato hará sufrir a la parte que incumplió una pérdida desproporcionada como consecuencia de su preparación o cumplimiento." Sin embargo, la Audiencia Provincial ha sido explícita en referirse a la imposibilidad de aplicación de este literal. Aquello en cuanto ha considerado que un retraso de tres meses en el cumplimiento de la obligación no es suficiente para causar una "pérdida desproporcionada" a la parte afectada. Esto por supuesto, porque considera que todavía puede optarse por el cumplimiento del contrato como ya se expuso. En otras palabras, los juzgadores consideran que la parte demandada todavía puede cumplir el contrato tan solo respondiendo por los perjuicios ocasionados por el retraso en el que ha incurrido. Esto se desprende del siguiente fragmento de la sentencia:

> Nada impide que terminado el proceso con desestimación de la demanda de resolución, el contratante que ha visto desestimada esa pretensión pueda pedir el cumplimiento (con las consecuencias resarcitorias de los perjuicios ocasionados por su falta) al quedar incólume la relación obligatoria.[54]

En este sentido, la Audiencia está sugiriendo a la parte actora que pretenda el cumplimiento del

52 *Íbid.*

53 Audiencia Provincial Santa Cruz de Tenerife. *Caso Comunidad de Herederos de Doña Celestina vs. Bahía Planing S.L.* Sentencia de 7 de marzo de 2012.

54 Audiencia Provincial Santa Cruz de Tenerife. Caso *Comunidad de Herederos de Doña Celestina vs. Bahía Planing S.L.* Sentencia de 7 de marzo de 2012.

contrato a través de una acción de cumplimiento nueva y distinta a la acción de resolución ejercida. Esto debido a que, si bien no se ha configurado el elemento preponderante para pedir la resolución del contrato, sí existe un cumplimiento parcial de la obligación que el derecho exige que sea cumplida en su totalidad.

Por el análisis expuesto se ratifica que el tratamiento jurisprudencial respecto al incumplimiento esencial se encuentra amparado en los Principios UNIDROIT. Además, de los casos citados se desprende que los criterios de las Cortes son proclives a descartar lo fundamentado por la segunda corriente doctrinaria analizada. Esto en razón de que no todo incumplimiento es esencial y, por tanto, no todo incumplimiento habilita la acción resolutoria, la cual constituye una medida de ultima ratio. Para determinar el incumplimiento esencial se debe atender a lo sustentado por la tercera corriente doctrinaria que analiza la frustración de las legítimas expectativas del acreedor y si le fueron privadas a tal punto que no hubiese celebrado el contrato sin ellas.

4.2. Incumplimiento esencial en la Convención de Naciones Unidas sobre Contratos de Compraventa Internacional de Mercaderías (CISG)

Para profundizar en este estudio es pertinente y relevante analizar un instrumento internacional del cual Ecuador forma parte: la Convención de Naciones Unidas sobre Compraventa Internacional de Mercaderías de 1990 (CISG). Esta tiene por objetivo el desarrollo del comercio internacional en un plano de igualdad entre los contratantes y pretende evitar la existencia de obstáculos jurídicos que impidan el comercio internacional.[55]

Lo importante de la CISG para los efectos de este estudio consiste en la definición del incumplimiento esencial contemplado en su artículo 25:

> Art. 25.- El incumplimiento del contrato por una de las partes será esencial cuando cause a la otra parte un perjuicio tal que la prive sustancialmente de lo que tenía derecho a esperar en virtud del contrato, **salvo que la parte que haya incumplido no hubiera previsto tal resultado y que una persona razonable de la misma condición no lo hubiera previsto en igual situación.**[56] [Énfasis agregado].

De la interpretación de esta norma se infiere que el incumplimiento esencial, según la CISG, se centra en dos análisis fundamentales. Por un lado, en la frustración de las expectativas de la parte afectada, que fueron determinantes en la celebración del contrato. Es decir, la privación de lo que la parte tenía derecho a esperar (lo cual se acoge a la tercera corriente doctrinaria previamente estudiada). Por otro lado, también se analiza si la parte que incumplió se encuentra en una situación de previsibilidad del perjuicio que podría generar su conducta.[57] Es decir, un análisis de previsibilidad con base en el criterio objetivo de lo que un tercero razonable en las mismas circunstancias podía prever.

Por consiguiente, si ambos supuestos se cumplen, el contratante perjudicado por el incumplimiento puede ejercer la acción resolutoria para que se declare judicialmente el incumplimiento y se produzcan los efectos que fueron analizados. Tanto el comprador como el vendedor tienen derecho de ejercer la acción resolutoria si consideran que ha existido un incumplimiento esencial, así se establece en los artículos 49 y 64 de la CISG.[58]

55 Convención de las Naciones Unidas sobe los Contratos de Compraventa Internacional de Mercaderías (1990). Viena: Sección de Servicios de Publicaciones de la Secretaría de la CNUDMI, 2010. Preámbulo.

56 Convención de las Naciones Unidas sobe los Contratos de Compraventa Internacional de Mercaderías (1990). Art. 25.

57 Martínez, Anselmo. *El Incumplimiento esencial en el contrato de compraventa internacional de mercaderías*. *Óp. cit*., p. 282.

58 Convención de las Naciones Unidas sobe los Contratos de Compraventa Internacional de Mercaderías (1990). Viena: Sección de Servicios de Publicaciones de la Secretaría de la CNUDMI, 2010. Art. 49 y Art. 64.

De esta forma, la jurisprudencia española, en aplicación de la normativa citada, refuerza el criterio de aplicación del incumplimiento esencial como habilitante de la acción resolutoria. Así lo hizo el Juzgado de Primera Instancia de Tudela en el caso de Cerámica Tudelana S.A. como parte actora, en contra de Wassmer Gruppe Spezial Machinen GmbH., como parte demandada. En este caso la parte actora realiza como actividad la fabricación y comercialización de tejas y decide incursionar en la fabricación de ladrillos. Al requerir una máquina que realice la técnica de "rectificación de ladrillos" suscribió un contrato de compraventa con la demandada para adquirirla. Sin embargo, la parte actora resultó insatisfecha con la compra de la máquina, ya que esta no cumplía con sus necesidades. La máquina garantizaba una velocidad de funcionamiento mínima de 12 metros por minuto. Sin embargo, la parte actora manifestaba que "los ladrillos sufren múltiples roturas en cuanto la máquina coge algo de velocidad".[59] En la sentencia de la presente causa, el Juez consideró que efectivamente la máquina no cumplía con los estándares y tenía defectos. Es por esto que resolvió:

> Tales defectos, si los comparamos con las características que debía tener y con las prestaciones que debía ofrecer la máquina adquirida (la cual garantizaba un rendimiento óptimo a una velocidad de avance de 12 m/min, en funcionamiento permanente), no constituyen un mero vicio redhibitorio, sino que, conforme a la doctrina antes expuesta, integran un supuesto de **pleno incumplimiento contractual** por **inhabilidad** del objeto suministrado para el fin propuesto por el comprador, que no era otro que la utilización de dicha máquina en su actividad industrial para el rectificado de sus ladrillos.[60] [Énfasis agregado].

Es así que el Juzgado aceptó la acción resolutoria y declaró resuelto el contrato, al considerar el funcionamiento defectuoso de la máquina como un incumplimiento esencial, es decir, sentenció que el objeto del contrato no cumplió con las expectativas que la compradora tenía al momento de su celebración. Esto considerando que la importancia de la máquina objeto del contrato era de tal nivel para el comprador, que su funcionamiento defectuoso vulneró de forma grave su interés económico que lo llevó a contratar.

Otro caso en que la jurisprudencia ha aplicado el incumplimiento esencial consiste en una compraventa celebrada entre una empresa del Reino Unido (vendedor) y una empresa española (comprador), en la cual el objeto del contrato recaía sobre unas barras de acero. Estas eran utilizadas por la compradora para forjarlas y convertirlas en unas mangas que forman parte del eje que sostiene a las ruedas de los camiones y autobuses, es decir, se trataba de piezas de alta seguridad y que requerían de una alta calidad por la importante función que desempeñaban.

En el mencionado proceso, la vendedora demanda a la compradora por no haber pagado el precio de un lote de palanquillas que le fueron entregadas a la compradora. Sin embargo, la empresa compradora se excepcionó alegando que la mercadería entregada no cumplía con los estándares de calidad que se requerían para la construcción de las piezas.

Por consiguiente, el Tribunal de primera instancia condena a pagar la indemnización de los perjuicios a la empresa de Reino Unido, ya que ha incumplido con la obligación de entregar la cosa por defectos en su calidad.[61] Consecuentemente, la empresa vendedora presentó un recurso de apelación en donde se desestimaron sus pretensiones y se confirmó que existió un incumplimiento contractual esencial. Claramente, el Tribunal *ad quo* expresó:

> En consecuencia, si se suministró un material no apto para su destino, fabricar mangas de automoción, es evidente que, por la entidad del

59 Juzgado de Primera Instancia de Tudela, España. *Caso Cerámica Tudelana, S.A vs. Wassmer Gruppe Spezial Machinen GmbH*. Sentencia de 2005.
60 *Ibíd*.

61 Audiencia Provincial de Navarra. Caso *MAM Limited vs. Automoción S.A.* Sentencia de 2010.

> defecto y sector al que el material iba destinado, **medió incumplimiento de la actora y que el mismo frustró completamente las expectativas de la demandada al adquirir las palanquillas defectuosas, esto es, quedó privada dicha demandada de lo que tenía derecho a esperar en virtud del contrato que no era sino barras de acero sin defectos,** idóneas para la fabricación de las mangas de automoción, sin que concurra el supuesto de exención en tanto que la actora podía prever tal resultado una vez conocida la actividad de la compradora.[62] [Énfasis agregado].

Este análisis se realiza al examinar si existe un incumplimiento esencial de acuerdo a lo prescrito en el artículo 25 de la CISG. Por lo tanto, se determina que existe un incumplimiento esencial por el perjuicio ocasionado a la compradora al privarla de lo que tenía derecho a esperar en virtud del contrato. En el caso en cuestión, se determinó que es de suma importancia que las palanquillas de acero sean de buena calidad, puesto que eran utilizadas en la industria automotriz, lo que implica la necesidad de mantener altos niveles de calidad y seguridad.

Por esto, el incumplimiento se expresa en la mala calidad de las cosas objeto del contrato que terminaron frustrando las expectativas de la compradora. Se debe considerar que el objeto del contrato es fundamental para el desarrollo de la actividad económica que realiza la compradora, que es la producción de las piezas para sostener las ruedas de los vehículos. De igual forma, se configura un incumplimiento esencial porque la empresa vendedora tenía pleno conocimiento de la actividad que realizaba la compradora y, por tanto, era naturalmente previsible que el vendedor supiera los efectos que puede ocasionar al entregar unas palanquillas de mala calidad.

5. Conclusiones: aplicación del incumplimiento esencial como habilitante de la acción resolutoria en el sistema jurídico ecuatoriano

En cuanto a las tres grandes corrientes doctrinarias que califican el incumplimiento como esencial, creemos necesario adscribimos a la tercera, respecto a la frustración del interés del acreedor. Esto por una sencilla razón: si la obligación incumplida es de tal importancia para el acreedor, que sin ella no hubiese celebrado el contrato, consideramos que existe una razón suficiente para calificar el incumplimiento como esencial y, por tanto, habilitar el ejercicio de la acción resolutoria.

Las dos primeras corrientes no resultan ser las más apropiadas por las siguientes razones: la primera, debido a que existen obligaciones accesorias que pueden ser determinantes para el cumplimiento de las obligaciones principales. Por tanto, no puede utilizarse este criterio para medir si ha existido efectivamente un incumplimiento esencial. Y la segunda consiste en que no puede considerarse todo incumplimiento como esencial cuando existen supuestos de cumplimiento parcial que podrían fácilmente subsanarse con la acción de cumplimiento y así favorecer el principio de conservación de los negocios jurídicos.

Por todo lo expuesto, manifestamos que no cualquier incumplimiento habilita la acción resolutoria, sino únicamente un incumplimiento verdaderamente esencial y este solo puede ser aquel que vulnera las legítimas expectativas del acreedor, al punto que sin ellas no hubiese contratado.

En el Ecuador no existe un desarrollo jurisprudencial que nos permita extraer estándares para considerar al incumplimiento como esencial ni mucho menos determinar cuándo este habilita el ejercicio de la acción resolutoria. Parecería ser que la tesis adoptada por

62 *Ibíd.*

nuestro sistema defiende que todo incumplimiento habilita el ejercicio de la acción resolutoria, ya que la ley no distingue ni contempla un grado de incumplimiento. Por supuesto, esto parece ser lo más conveniente cuando no existe regulación específica ni tratamiento jurisprudencial alguno. Sin embargo, consideramos más apropiado y razonable acoger los estándares internacionales que se amparan en la tesis de la protección a los legítimos intereses del acreedor de la obligación, puesto que estos encuentran fundamento en los principios de conservación del negocio jurídico y buena fe objetiva, los cuales sí están consagrados en nuestro ordenamiento jurídico.

Evidentemente, también sería de suma importancia contar con un desarrollo jurisprudencial nacional que analice caso por caso las diferentes situaciones que se presenten en la práctica y así determinar la existencia o no de un incumplimiento esencial de acuerdo a los parámetros internacionales.

Adicionalmente, creemos que por ser la CISG una Convención ratificada por el Ecuador, estos criterios son aplicables en nuestro sistema, ya que lo estipulado en los tratados internacionales se incorpora en nuestro ordenamiento jurídico. Así lo consagra el artículo 425 de la Constitución, en el cual se establece el orden jerárquico de aplicación de las normas[63] y también el artículo 29 de la Convención de Viena sobre derecho de los tratados.[64] Cabe destacar que la CISG tiene una aplicación limitada a la contratación mercantil internacional. Sin embargo, los jueces nacionales, a través de la interpretación por analogía, deberían adoptar los criterios del incumplimiento esencial que se establecen en la CISG para su aplicación en otra clase de contratos y no exclusivamente en aquellos del ámbito mercantil. Así, a través del estudio realizado, nos permitimos concluir que la solución al problema jurídico planteado se encuentra plenamente fundamentada en la aplicación de las normas y los principios constitucionales en concordancia con los instrumentos internacionales ratificados por el Ecuador. Por lo tanto, no existe justificación válida y razonable que pueda impedir el desarrollo de la solución a esta problemática.

Agradecimiento:

Los autores agradecen al profesor de la Universidad San Francisco de Quito, Vladimir Villalba Paredes, por haber despertado el interés en el tema tratado en el presente artículo.

6. Bibliografía

Abeliuk Manasevich, René. *Las Obligaciones.* Tomo I, 4ta. ed. Santiago de Chile: Editorial Jurídica de Chile, 1993.

Alessandri Rodríguez, Arturo. *Derecho Civil. Teoría de las Obligaciones: versiones taquigráficas de las cátedras de derecho civil.* Santiago de Chile: El Esfuerzo, 1976.

Audiencia Provincial Santa Cruz de Tenerife. *Caso Comunidad de Herederos de Doña Celestina vs. Bahía Planing S.L.* Sentencia de 7 de marzo de 2012.

Barros Errázuri, Alfredo. *Curso de Derecho Civil - Obligaciones.* 4ta. ed. Santiago de Chile: Editorial Nascimento, 1932.

Canosa Torrado, Fernando. *La resolución de los contratos: incumplimiento y mutuo disenso.* 3era. ed. Santa Fe de Bogotá: Librería Doctrina y Ley, 2003.

Cámara Sexta de Apelaciones en lo Civil y Mercantil de Córdoba, Argentina. *Caso Néstor A. Brandolini y Asociados vs. Oviedo Funes.* Sentencia de 3 de marzo de 2008.

Código Civil. Registro Oficial Suplemento No. 46 de 24 de junio de 2005.

Constitución de la República del Ecuador. Registro Oficial No. 449 de 20 de octubre de 2008.

63 Art. 425.- El orden jerárquico de aplicación de las normas será el siguiente: La Constitución; los tratados y convenios internacionales; las leyes orgánicas; las leyes ordinarias; las normas regionales y las ordenanzas distritales; los decretos y reglamentos; las ordenanzas; los acuerdos y las resoluciones; y los demás actos y decisiones de los poderes públicos.

64 Art. 29. Ámbito territorial de los tratados. Un tratado será obligatorio para cada una de las partes por lo que respecta a la totalidad de su territorio, salvo que una intención diferente se desprenda de él o conste de otro modo.

Convención de las Naciones Unidas sobe los Contratos de Compraventa Internacional de Mercaderías (1990). Viena: Sección de Servicios de Publicaciones de la Secretaría de la CNUDMI, 2010.

Corte Suprema de Justicia. Sala de los Civil y Mercantil. Serie 13. Gaceta Judicial No.11 de 12 de febrero de 1981.

Ducci, Carlos. *Derecho Civil.* 4ta. ed. Santiago de Chile: Editorial Jurídica de Chile, 2005.

Fueyo Laneri, Fernando. *Cumplimiento e Incumplimiento de las Obligaciones.* 3era. ed. Santiago de Chile: Editorial Jurídica de Chile, 2004.

Juzgado de Primera Instancia de Tudela, España. *Caso Cerámica Tudelana, S.A vs. Wassmer Gruppe Spezial Machinen GmbH* . Sentencia de 2005.

Martínez, Anselmo. *El Incumplimiento esencial en el contrato de compraventa internacional de mercaderías.* Tesis Doctoral. Universitat de les Illes Balears. Palma de Mallorca, 2001.

Meza Barros, Ramón. *Manual de Derecho Civil: De las Obligaciones.* 9na. ed. Santiago de Chile: Editorial Jurídica Chile, 2001.

Monteiro, Rodrigo. "El interés económico de las partes y el incumplimiento contractual". *Revista de Derechos Fundamentales de la Universidad Viña del Mar 10* (2013).

Ospina Fernández, Guillermo y Ospina Acosta, Eduardo. *Teoría General del Contrato y del Negocio Jurídico.* 7ma. ed. Bogotá: Temis, 2005.

Parraguez, Luis. *Manual de Derecho Civil Ecuatoriano.* Teoría General de las Obligaciones. 1era. ed. Quito: UTPL, 2000.

Principios UNIDROIT Sobre los Contratos Comerciales Internacionales. Madrid: La Ley, 2012.

Rodríguez Grez, Pablo. "Sobre la excepción del contrato no cumplido". *Revista Actualidad Jurídica 9* (2004).

Vidal Olivares, Álvaro. "La Noción del Incumplimiento Esencial en el Código Civil". *Revista de la Pontificia Universidad Católica de Valparaíso* XXXII (2009).



VALENTINA LUCIO PAREDES
Universidad San Francisco de Quito, estudiante del Colegio de Jurisprudencia, Campus Cumbayá, Casilla Postal 17-1200-841, Quito 170901, Ecuador. Correo electrónico: valelucioparedes@gmail.com

VÍCTOR CABEZAS
Universidad San Francisco de Quito, estudiante del Colegio de Jurisprudencia, Campus Cumbayá, Casilla Postal 17-1200-841, Quito 170901, Ecuador. Correo electrónico: vdcabezas@gmail.com

Recibido/*Received*: 06/08/15
Aceptado/*Accepted*: 15/09/15

El modelo de Justicia Transicional colombiano: ¿rompiendo el círculo de impunidad o fortaleciéndolo?

Análisis del modelo de Justicia Transicional en Colombia propuesto por el Fiscal General de la Nación

Resumen

Colombia es escenario de uno de los conflictos armados de mayor data en la historia de Latinoamérica. Luego de diez intentos para poder firmar la paz, el Gobierno del Presidente Juan Manuel Santos decide sentar a los cabecillas de la guerrilla en La Habana con el objeto de lograr un acuerdo definitivo. Sin embargo, la firma del cese del conflicto es solo un escalafón formal dentro del proceso de construcción de una paz estable y duradera. Por ende, el desarrollo de un modelo de justicia transicional para la Colombia del post conflicto es un tema crítico. Este artículo se enfoca en exponer, analizar y contrastar los principales puntos del modelo de justicia transicional presentado por el Dr. Eduardo Montealegre, Fiscal General de Colombia[1] que, en definitiva, contrae los grandes temas de discusión dentro del derecho penal y los derechos humanos con relación a los escenarios jurídicos, políticos y sociales posconflicto.

Palabras clave: justicia transicional, derechos humanos, penas alternativas, derecho a la paz, justicia y reparación, modelo minimalista y maximalista, cosa juzgada universal.

1 Advertencia preliminar: El presente artículo fue investigado y redactado en el primer semestre del año 2015 cuando el Dr. Eduardo Montealegre tenía el cargo de Fiscal General de la Nación.

The Colombian transitional justice model: breaking or strengthening the circle of impunity? An Analysis of the Colombian Model of Transitional Justice proposed by the Attorney General

Abstract

Colombia is the scenario of one of the longest armed conflicts in Latin-American history. After ten attempts to sign a peace agreement, the Government of Juan Manuel Santos decided to negotiate with the leaders of the guerrilla in La Habana, pursuing a final agreement. Although signing a peace agreement is important, it is a mere step in the process which seeks the establishment of a stable and lasting peace. This article focuses on the exhibition, analysis and contrasts, of the transitional justice model proposed and developed by the office of Dr. Eduardo Montealegre, the Colombian Attorney General. The aforementioned model involves the most important human rights and criminal law discussions regarding post-conflict legal, political and social scenarios.

Keywords: transitional justice, human rights, alternative sanctions, peace, justice, reparation, minimalist and maximalist model, universal authority of final decision.

1. Introducción

El conflicto armado colombiano data de más de cincuenta años, es decir, el 85%[2] de los colombianos no ha vivido en paz un solo día. Desde la instauración de las mesas de diálogo con los grupos beligerantes, el desarrollo de un modelo de justicia transicional que permita una evolución justa y apegada al derecho desde la guerra hacia la paz ha sido el corolario de las discusiones jurídicas en Colombia. En 2005, el Gobierno de Álvaro Uribe propuso la Ley de Justicia y Paz que pretende ser un marco jurídico para el procesamiento y tratamiento de los paramilitares desmovilizados. Los preceptos de esta propuesta de Ley pretendieron ser el inicio de la mentalización de un modelo de justicia transicional que asegure una paz real, sostenible y duradera.[3]

Con el advenimiento de las negociaciones de paz entre el Gobierno de Colombia y las Fuerzas Armadas Revolucionarias de Colombia (FARC) que se iniciaron oficialmente en la Habana el 4 de Septiembre de 2012, las discusiones sobre un modelo de justicia transicional se han intensificado. La Fiscalía General de la Nación ha sido uno de los organismos encargados de desarrollar una propuesta que podría ser aplicada una vez conseguida la firma de la paz.

En el presente artículo analizaremos los principios del modelo de justicia transicional propuestos por el Dr. Eduardo Montealegre, Fiscal General de Colombia, con relación a las obligaciones del Estado

---

2 Según el Departamento Administrativo Nacional de Estadística DANE dentro del Censo Poblacional de 2005 el 43,3% de la población colombiana tiene de 0 a 24 años, el 41,6 % de 25 a 54 años, el 8,3% de 55 a 64 años y el 6,7% de 65 años en adelante. Eso quiere decir que considerando que el conflicto comenzó en 1960, únicamente quienes tienen más de 55 años han vivido un día sin guerra. Datos disponibles en http://www.dane.gov.co/index.php/esp/poblacion-y-demografia/documentos-proceso-de-cierre-y-asimilacion-del-censo-general-2005 (acceso: 16/06/2015).

3 Gobierno de la República de Colombia. *Documento para el acuerdo general de terminación del conflicto y la construcción de una paz estable y duradera.* https://www.mesadeconversaciones.com.co/sites/default/files/AcuerdoGeneralTerminacionConflicto.pdf (acceso: 16/06/2015).

en materia de derechos humanos. Si bien existen una serie de modelos de justicia transicional que han sido propuestos por las ONG, sociedad civil y organismos del Estado, el modelo presentado por la Fiscalía es el que cuenta con mayores posibilidades de ser aplicado en la práctica.

Se presentará una definición conceptual de justicia transicional, sus alcances doctrinarios y elementos constitutivos. Seguidamente, realizaremos un recuento histórico del conflicto armado en Colombia y enfatizaremos los momentos claves para el desarrollo de modelos de justicia transicional. Posteriormente, nos centraremos en analizar el modelo propuesto por el Fiscal General y haremos hincapié en cinco puntos: (i) la estrategia que prevé para la solución de la colisión de derechos; (ii) el derecho a la paz frente al derecho de las víctimas a verdad, justicia y reparación; (iii) la incorporación de un modelo maximalista de imputación criminal a través del desarrollo de la teoría de *delitos de sistema;* (iv) la materialización del postulado minimalista en el modelo de justicia transicional colombiano y (v) su consonancia con las obligaciones internacionales del Estado colombiano en materia de derechos humanos.

2. Concepto de justicia transicional

La justicia transicional se refiere a los procesos por los cuales se dan transformaciones sociales y políticas al terminar un conflicto armado interno o al pasar de un régimen autoritario a uno democrático.[4] Para lograr este acometido, la justicia transicional encuentra su desarrollo a partir de los siguientes conceptos: (a) situaciones de cambio de un estado de cosas —conflicto o represión— a otro; (b) consecución de cambios políticos y/o paz; (c) restablecimiento de los derechos de las víctimas; (d) obligaciones ineludibles de los estados.[5]

El Centro Internacional para la Justicia Transicional la define como "el conjunto de medidas judiciales y políticas que diversos países han usado como reparación por las violaciones masivas de derechos humanos".[6] Se especifica que esta no es de ninguna manera una categoría especial de justicia, sino una forma de usarla en situaciones de transición. Para Rettberg, la justicia transicional también implica mecanismos judiciales de excepción y sienta las bases para el desarrollo de los sistemas posconflicto.[7] Con relación a los objetivos, los derechos de las víctimas a la verdad, justicia y reparación son especialmente importantes. Desde una óptica más amplia, la justicia transicional es "(el) establecimiento de un balance adecuado entre la memoria y el olvido, entre el castigo y la clemencia, entre la justicia y la reconciliación".[8]

El concepto de justicia transicional se desarrolló a partir del establecimiento de la teoría de la paz duradera dentro del marco de la resolución de conflictos. La teoría de la paz negativa y positiva refleja dos dimensiones para su consecución.[9] La paz negativa se refiere a la ausencia de violencia directa entre los grupos beligerantes; dentro de esta esfera se limita la solución de un conflicto a la mera reducción de los índices de agresión o ataques.[10] Por otro lado, en la paz positiva se entiende que, más allá de la ausencia de violencia, se deben buscar mecanismos para reconciliar a la sociedad, integrarla y deshacer las estructuras de exclusión u otras que generaron el

4 Uprimny Yepes, Rodrigo (Coord.) *¿Justicia transicional sin transición… Óp. cit.,* p. 13.

5 Centro Internacional para la Justicia Transicional. *¿Qué es la justicia transicional?* (2009) Bogotá: ICTJ. https://www.ictj.org/sites/default/files/ICTJ-Global-Transitional-Justice-2009-Spanish.pdf (acceso: 16/06/2015). https://www.ictj.org/es/que-es-la-justicia-transicional

6 Centro Internacional para la Justicia Transicional. *¿Qué es la Justicia Transicional?* Disponible en https://www.ictj.org/es/que-es-la-justicia-transicional. (acceso: 18/07/2015).

7 Rettberg, Angelika "Reflexiones introductorias sobre la relación entre construcción de paz y justicia transicional". Citado en Rettberg, Angelika (Comp.). *Entre el perdón y el paredón: preguntas y dilemas de la justicia transicional*, Bogotá: Universidad de los Andes, Centro Internacional de Investigaciones para el Desarrollo, 2005, p. 26.

8 Orozco Abad, Iván. "Reflexiones impertinentes: sobre la memoria y el olvido, sobre el castigo y la clemencia". Citado en Rettberg, Angelika (Comp.). *Entre el perdón y el paredón: preguntas y dilemas de la justicia transicional*. *Óp. cit.*, p. 176.

9 Ramsbotham, Oliver. *Contemporary Conflict Resolution*. Cambridge: Editorial Polity, 2011, pp. 123-146.

10 *Ibíd.*

conflicto.[11]

Para ilustrar mejor estos conceptos tomemos como ejemplo el conflicto colombiano. En el evento que las Fuerzas Armadas Revolucionarias de Colombia (FARC) y el Ejército de Liberación Nacional (ELN) –mayores grupos insurgentes– dejaran las armas, estaríamos ante una paz negativa donde únicamente ha cesado la forma directa y perceptible de violencia. Sin embargo, en el evento que ese mismo proceso de desmovilización estuviese acompañado de una reparación a las víctimas, restitución de tierras, reintegración de la sociedad, entre otras, se estaría frente a un intento por establecer una paz positiva y duradera.

3. Sobre el conflicto armado colombiano

El conflicto armado colombiano involucra una serie de actores que han configurado a través de 50 años una guerra[12] asimétrica.[13] Aunque los principales intervinientes han sido las guerrillas, los grupos paramilitares y el Estado colombiano, los grupos delincuenciales y las organizaciones dedicadas al narcotráfico también han participado activamente en el conflicto armado a través del tiempo.[14] La política colombiana ha situado a la paz como una de las más atractivas y efectivas ofertas de campaña. A lo largo de los 50 años se ha incurrido en numerosos procesos de paz y negociaciones con los grupos beligerantes. Dentro de este escenario sobresalen dos procesos, previos al actual iniciado en 2012. Primero, el desmantelamiento parcial del sistema paramilitar tras las negociaciones de estos grupos con el Estado y, segundo, las conversaciones del Gobierno de Uribe que permitieron la desmovilización colectiva de 31.671 combatientes entre 2003 y 2006.[15] En el marco de estos procesos, el Estado adoptó mecanismos de justicia transicional para satisfacer los derechos de las víctimas a la verdad, justicia y reparación. Esto se lo realizó a través de la Ley 975 de 2005, más conocida como la Ley de Justicia y Paz.[16]

Aunque puede ser difícil determinar en qué momento se inició el proceso de justicia transicional en Colombia[17], podemos identificar cuatro momentos cruciales: (i) la negociación incompleta entre el Gobierno de Uribe y los grupos de autodefensa; (ii) la discusión parlamentaria en torno a marcos normativos para la desmovilización y judicialización de grupos armados organizados al margen de la ley; (iii) la decisión de la Corte Constitucional al fallar a favor de la constitucionalidad de la Ley 975 del 2005 y (iv) los Autos y Sentencias de la Sala Penal de la Corte Suprema de Justicia por medio de los cuales esta ha interpretado los alcances de dicha ley, específicamente su procedimiento y sus principios sustantivos.[18]

La Ley de Justicia y Paz es un marco jurídico propuesto por Álvaro Uribe cuyo principal objetivo era facilitar un proceso de desmovilización de paramilitares en Colombia. Aunque existieron numerosas críticas respecto a su aplicación y a la posibilidad de dejar en la impunidad los crímenes perpetuados por los paramilitares, la Ley, en su concepción, pretendía

11 *Ibíd.*

12 Según Mariano Bartolomé, citado en Pablo Bonavena, y Flabián Nievas. "Las nuevas formas de la guerra, su doctrinas y su impacto sobre los derechos humanos". Fermentum, Revista Venezolana de Sociología y Antropología 46 (2006): "se califica como asimétrico a un conflicto en el cual la respuesta de uno los protagonistas frente a su oponente no enfatiza en la búsqueda de una paridad de fuerzas, sino en el empleo de tácticas no convencionales". El conflicto colombiano constituye una guerra asimétrica puesto que los actores poseen calidades y poderes no equivalentes. Es así que, los frentes del conflicto están dominados por guerrillas, grupos paramilitares, grupos delincuenciales organizados, militares, etc.

13 Kurtenbach, Sabine. *Análisis del conflicto armado en Colombia.* Bogotá: Fundación Frederic Ebert Siftung 2005, p. 13.

14 Ortiz, Román. *Guerrilla y narcotráfico en Colombia*. Granada: Editorial Universidad de Granada, 2000, p. 8.

15 Arnson, Cynthia y Llorente, María Victoria (eds.). *Conflicto armado e iniciativas de paz en Colombia*. Quito: Fundación Ideas para la Paz y Woodrow Wilson International Center for Scholars, 2012.

16 Conceptos básicos acerca de la Ley 975 de 2005 (Justicia y Paz) y los derechos de las víctimas. Bogotá: Giro Editores, 2007. http://www.procuraduria.gov.co/portal/media/file/ (acceso: 28/05/2015).

17 Inclusive, hay quienes afirman que nunca ha existido un modelo de justicia transicional propiamente dicho.

18 Centro Nacional de Memoria Histórica. *Informe general del Grupo de Memoria Histórica.* Comisión Nacional de Reconciliación y Reparación. Bogota: Grupo Editorial Ibanez, 2008, pp. 244.

dar cabida jurídica a un proceso de transición hacia la paz en el evento de una desmovilización, no solo de paramilitares, sino de guerrilleros.[19] Es así que el Artículo 4 de la ley *in commento* dispone:

> Derecho a la verdad, la justicia y la reparación y debido proceso.- El proceso de reconciliación nacional al que dé *[sic]* lugar la presente ley, deberá promover, en todo caso, el derecho de las víctimas a la verdad, la justicia y la reparación y respetar el derecho al debido proceso y las garantías judiciales de los procesados.

Sin perjuicio del amplio debate al que se sometió la Ley de Justicia y Paz –pasando por la prestigiosa Corte Constitucional de Colombia, por el Congreso y por la Corte Suprema– esta no ha estado exenta de críticas. La mayoría de estos cuestionamientos consisten en que aunque la Ley reconoce el derecho de las víctimas, no se ha logrado su empoderamiento ni mucho menos el ejercicio de su derecho de acción frente a las violaciones que han padecido. La ausencia de estrategias encaminadas a la inclusión plena de las víctimas al proceso judicial ha llevado a que se limiten a observar desde afuera procesos ajenos a sus intereses y necesidades y, en realidad, muy cercanos a los del poder del que fueron víctimas.

Después de 50 años de conflicto armado, la discusión respecto a la inserción de un proceso de justicia transicional en Colombia se encuentra plenamente vigente. Las cifras del Centro de Memoria Histórica arrojan que el conflicto ha generado 5,7 millones de víctimas de desplazamiento forzado, 220.000 muertes, más de 25.000 desaparecidos y casi 30.000 secuestrados.[20] Ante este escenario, la Fiscalía General de Colombia ha diseñado un plan de justicia transicional que pretende acercarse a los objetivos de verdad, justicia y reparación en el marco de una paz estable y duradera.

19 Arango, Rodolfo. *Derechos humanos como límite a la democracia: Análisis de la ley de justicia y paz*. Bogotá: Editorial Norma, 2008, p. 25.

20 Centro Nacional de Memoria Histórica. *Informe general del Grupo de Memoria Histórica. Óp. cit.*, pp. 20-34.

3.1. Conflicto armado, su estatus jurídico

En la presente sección analizaremos las consecuencias jurídicas del conflicto armado en Colombia. El Derecho Internacional Humanitario (DIH) procura el respeto de los derechos humanos mínimos o inderogables en caso de conflicto armado.[21] Dentro de sus principios se erigen dos fundamentales: el principio de limitación y el de distinción. El primero explica que "la fuerza usada debe ser la estrictamente necesaria para obtener la ventaja sobre el adversario, y debe examinarse previamente la relación existente entre la ventaja del ataque y los efectos negativos que produzca en las personas y sus bienes".[22] Por otro lado, el principio de distinción requiere la identificación de los actores combatientes, los bienes y recursos que pueden ser legítimamente usados dentro de un conflicto armado.[23] De esta manera, se pretende evitar que las operaciones de los grupos beligerantes afecten a poblaciones que no participan activamente en el conflicto.[24]

Las infracciones al Derecho Internacional Humanitario dentro del conflicto armado colombiano deben ser observadas a la luz de los actos u omisiones que colisionen con la prescripción del Artículo 3, común a los convenios de Ginebra y al Protocolo II Adicional a los cuatro Convenios de Ginebra.[25]

21 García Posse, Hortensia. *Elementos de derecho internacional humanitario*. Buenos Aires: Editorial Eudeba, 2014, p. 23.

22 Bernal Crespo, Julia (*editora*). *Los derechos humanos: Una mirada transdisciplinar.* Barranquilla: Universidad del Norte, p. 145. 2014

23 *Ibíd*.

24 *Ibíd*.

25 En caso de conflicto armado que no sea de índole internacional y que surja en el territorio de una de las Altas Partes Contratantes, cada una de las Partes en conflicto tendrá la obligación de aplicar, como mínimo, las siguientes disposiciones:1) Las personas que no participen directamente en las hostilidades, incluidos los miembros de las fuerzas armadas que hayan depuesto las armas y las personas puestas fuera de combate por enfermedad, herida, detención o por cualquier otra causa, serán, en todas las circunstancias, tratadas con humanidad, sin distinción alguna de índole desfavorable basada en la raza, el color, la religión o la creencia, el sexo, el nacimiento o la fortuna o cualquier otro criterio análogo. A este respecto, se prohíben, en cualquier tiempo y lugar, por lo que atañe a las personas arriba mencionadas: *a)* los atentados contra la vida y la integridad corporal, especialmente el homicidio en todas sus formas, las mutilaciones, los tratos crueles, la tortura y los suplicios; *b)* la toma de rehenes; *c)* los atentados contra la dignidad personal, especialmente los tratos humillantes y degradantes; *d)* las condenas dictadas y las ejecuciones sin previo juicio ante un tribunal legítimamente consti-

En Colombia se está desarrollado un conflicto armado con más de cincuenta años que ha generado una crisis humanitaria con proporciones de guerra convencional.[26] Dentro de este conflicto, los actores son identificables aunque difusos, cuentan con estructuras jerarquizadas y armadas a nivel nacional y tienen sistemas de funcionamiento orgánico. Si bien el nivel de violencia ha disminuido en los últimos años, las alarmantes cifras de violaciones a Derechos Humanos perpetradas por las partes beligerantes hacen necesario el establecimiento de un mecanismo de justicia transicional que permita el acceso a la verdad y a la reconciliación dentro de la sociedad.

4. Análisis del modelo de justicia transicional presentado por el Fiscal General Dr. Eduardo Montealegre

El modelo de justicia transicional que podría ser elegido para operar en Colombia en una fase posconflicto es aún debatible y oscuro. Sin embargo, la propuesta que el Fiscal General, Dr. Eduardo Montealegre, ha formulado se considera como una de las más serias y viables propuestas de justicia transicional.[27] A continuación, se describirán y analizarán los puntos más relevantes de dicha propuesta.

4.1. Método de solución para la colisión de derechos

Dentro de un proceso de justicia transicional es inevitable que existan derechos que colisionen entre sí. Esto sucede en especial al momento de la interpretación del *corpus iuris* de los derechos humanos. De ahí que determinar una metodología para hacer frente a dicha colisión en armonía con el espíritu de los diversos mecanismos de defensa de derechos humanos, es fundamental en las épocas de transición. Entonces, la pregunta primordial es: ¿cómo se resuelven las colisiones?

Dentro del debate respecto al tratamiento de la colisión entre derechos fundamentales[28] se ha planteado, por ejemplo, la contraposición del derecho a la información y el derecho a la intimidad cuando ambos se encuentran en un determinado instrumento jurídico.

El Fiscal General Montealegre utiliza, a modo de herramienta pedagógica, para explicar el método de solución a la colisión de derechos, un caso emblemático en el constitucionalismo alemán, el caso de los soldados de Lebach. Un canal de la televisión alemana difundía un documental llamado *El asesinato de los soldados en Lebach* que trataba sobre un crimen ocurrido en un depósito de municiones, donde los cuatros soldados que vigilaban el lugar fueron asesinados mientras dormían e inmediatamente después fueron robadas las armas para el cometimiento de posteriores ilícitos. Había un hombre condenado como cómplice del crimen que estaba a punto de obtener libertad condicional después de haber pasado varios años encarcelado. Él consideraba que por la difusión del documental, en el cual aparecía su fotografía, se lo podía identificar y mencionar expresamente y que esa acción era

tuido, con garantías judiciales reconocidas como indispensables por los pueblos civilizados. 2) Los heridos y los enfermos serán recogidos y asistidos. Un organismo humanitario imparcial, tal como el Comité Internacional de la Cruz Roja podrá ofrecer sus servicios a las Partes en conflicto. Además, las Partes en conflicto harán lo posible por poner en vigor, mediante acuerdos especiales, la totalidad o parte de las otras disposiciones del presente Convenio. La aplicación de las anteriores disposiciones no surtirá efectos sobre el estatuto jurídico de las Partes en conflicto.

26 Según el informe del Centro Nacional de Memoria Histórica de Colombia: Entre 1988 y el 2012 murieron 1.344 civiles en al menos 716 acciones bélicas protagonizadas por los diferentes actores armados. Las acciones bélicas más letales para la población civil en dicho periodo fueron, en su orden: los combates, que produjeron 512 víctimas; los ataques a poblaciones o tomas, en las que se registraron 391 víctimas; los ataques a objetivos militares, con 243 víctimas; las emboscadas, con 121 víctimas; los bombardeos, que ocasionaron 64 víctimas; y los hostigamientos, con 13 víctimas. En el desarrollo de las acciones bélicas en las que se produjeron víctimas entre la población civil se registraron 1.636 combatientes.

27 El análisis y la descripción de los puntos relevantes de la propuesta se realizan con base en la conferencia magistral dictada por el Dr. Eduardo Montealegre sobre el modelo de Justicia Transicional en Colombia realizada en la sede de UNASUR el 3 de abril de 2015.

28 Para los efectos de este artículo se usarán indistintamente los conceptos de derechos humanos y de derechos fundamentales.

atentatoria a sus derechos fundamentales[29] como la privacidad y el libre desarrollo de la personalidad, pero especialmente porque ponía en riesgo su derecho a la resocialización.

Su pedido de frenar la difusión del programa no fue aceptado en primera instancia, sin embargo, dicha sentencia fue revocada cuando llegó al Tribunal Constitucional. Se analizó la tensión entre la protección de la personalidad y la libertad de información. Los magistrados establecieron que la declaratoria de invalidez de una norma no es la forma idónea de enfrentar el problema de la colisión de derechos. Por el contrario, sostuvieron que se debe acudir a la ponderación, en la cual se asume que ningún derecho o principio tiene una "precedencia básica".

En cada caso concreto se decide qué interés debe ceder y aunque, de acuerdo al Tribunal, como regla general debe preferirse la libertad de información, aquí se concluye que la repetición de una información sobre un delito grave no corresponde a intereses actuales de información. Consecuentemente, existe un riesgo real de que se pueda poner en peligro la resocialización del demandante y, por ende, prevalecería la protección de la personalidad y no se permitiría la libertad de información que se concreta en la difusión del documental".[30]

Las colisiones de reglas se solucionan mediante la validez. Sin embargo, las de principios, que son a las que nos enfrentamos en materia de derechos humanos y en especial de justicia transicional, tienen que buscar una solución diferente. Sobre este punto es importante aclarar que, en nuestra opinión, la ponderación de derechos no implica declarar inválido un principio ni tampoco introducir una cláusula de excepción. En ciertas circunstancias lo que ocurre es que - dentro de casos concretos y delimitados - uno de los principios tiene prevalencia sobre el otro, pero bajo otros supuestos, la solución podría ser inversa.

4.2. Derecho a la paz frente al derecho de las víctimas a verdad, justicia y reparación

El gran desafío del proceso transicional es lograr un equilibrio entre el derecho de las víctimas del conflicto a la verdad, justicia y reparación y, por otra parte, el derecho de la sociedad colombiana a la paz. En este sentido, determinar mecanismos jurídicos que permitan equilibrar ambos derechos sin generar colisiones directas y perjudiciales constituye el mayor imperativo.

La verdad, como derecho humano, ha sido sujeto a un amplio debate. Particularmente, existe una confusión entre la verdad procesal y la verdad histórica de la escena judicial.[31] En efecto, dentro de los procesos transicionales suele exigirse que los investigadores judiciales produzcan informes que contengan verdades procesalmente producidas e históricamente adecuadas.[32] Combinando así el rigor de la prueba propio del derecho penal con la amplitud del trabajo de reconstrucción histórica. Esta exigencia, en cierta medida, puede resultar ilusoria, pues la propia metodología impuesta para la recolección de pruebas dentro del derecho penal colisiona con los métodos usados dentro de procesos para recabar pruebas en el contexto de una investigación histórica. Se generan dos efectos muy complejos en el proceso transicional: por un lado, una historia empobrecida, debido a que está constreñida por los límites representacionales de las categorías judiciales utilizadas y, por otro lado, la justicia que enfrenta graves cuestionamientos en cuanto a su eficacia.[33]

29 En especial su derecho a la libre determinación de la personalidad, privacidad, dignidad, presunción de inocencia.

30 Quintero, Jesús Ramón. *La instrucción probatoria en el proceso penal ordinario. Temas actuales del derecho procesal penal.* Caracas: UCAB, 2003.

31 Hayner, Paul. *Unspeakable Truths: Transitional Justice and the Challenge of Truth Commissions*. Nueva York: Routledge, 2011, p. 77.

32 *Ibíd.*

33 Centro Nacional de Memoria Histórica. *Informe general del Grupo de Memoria Histórica.* Bogotá: Comisión Nacional de Reconciliación y Reparación, 2010, p. 246.

El derecho a la verdad, justicia y reparación, debe ser observado a la luz de su consonancia con derechos humanos contenidos en tratados ratificados por el Estado. En este sentido, es pertinente realizar una conexión directa entre el derecho a la integridad personal moral, contenido en el Artículo 5 de la Convención Americana de Derechos Humanos, el derecho a la dignidad, contenido en el Art. 11 de la CADH e inclusive el derecho a la provisión de garantías judiciales, contenido en el Art. 8 de la CADH.

En esta medida, la integridad moral de las víctimas no puede ser alcanzada en *stricto sensu,* si no existen mecanismos para determinar los hechos, circunstancias, causas, efectos y actores que generaron la violación a su derecho humano. Si el Estado falla en su obligación de proveer un proceso judicial que logre determinar la verdad, se incurre en una violación progresiva y sostenida a los derechos de las víctimas. Es decir, la negación de un proceso que logre determinar la verdad genera una nueva violación autónoma. De igual forma, para generar un estatus de paz sostenible en el tiempo, es necesario que las víctimas puedan acceder a justicia y reparación, respecto de las violaciones que sufrieron producto del conflicto.

El acceso a la justicia y a la reparación de las víctimas constituye una obligación internacional en materia de derechos humanos que el Estado ha adquirido a partir de la firma de tratados como el Pacto de San José, el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, la Declaración Universal de los Derechos Humanos, entre otros instrumentos. Si bien la reparación *in integrum* resulta en la mayoría de casos imposible -pues retrotraer los efectos de la violación y dejar intacto el derecho violado resulta fácticamente imposible- la reparación a través de mecanismos de memoria, disculpas públicas, indemnizaciones y medidas de no repetición, constituyen una obligación internacional del Estado, cuyo cumplimiento efectivamente restauraría los derechos violados. El derecho a la paz, cuyo titular es la sociedad colombiana en su conjunto, debe tener la perspectiva de sostenibilidad y duración en el tiempo. Para lograrlo es fundamental que el proceso de transición considere la atención a las víctimas como un eje esencial. Es entonces cuando el derecho de las víctimas a verdad, justicia y reparación debe ejercerse.

Como hemos mencionado, uno de los puntos más álgidos del debate respecto a la construcción de un modelo de justicia transicional es en qué medida el Estado puede evitar o limitar el acceso de las víctimas al derecho de acción para exigir verdad, justicia y reparación. Sobre este punto, el Relator Especial sobre la Tortura y otros tratos o penas crueles, inhumanas o degradantes de Naciones Unidas, Juan Méndez, manifiesta que el proceso de justicia transicional está concebido para facilitar el acceso a las víctimas a esos derechos, no para coartárselos.[34] Lo que sí puede el Estado –si lo hace de forma transparente- es dictar exactamente qué medidas y hasta qué punto pueden existir los procesos judiciales. Por las dificultades logísticas, operativas y prácticas, se pueden establecer limitaciones razonables al acceso a justicia en un contexto de justicia transicional.

Por ejemplo, las víctimas de violaciones a los derechos humanos que no alcanzan la gravedad de un crimen de lesa humanidad en condiciones normales tienen derecho al acceso a la justicia. No obstante, en condición de transición, pueden ver este derecho limitado parcialmente y tener acceso a reparaciones y a verdad, pero no necesariamente a un proceso penal, lo cual es compatible con estándares internacionales de derechos humanos.[35] Aquello puesto que, si bien

34 Méndez, Juan. *Entrevista sobre el proceso de justicia transicional colombiano* (*Personal*). Mayo/2015, Sección 1.
35 *Id.,* Sección 2.

el derecho a la tutela judicial efectiva está garantizado, el Estado puede limitarlo en concordancia con los estándares de limitación a derechos establecidos por las Cortes y Tribunales de derechos humanos.[36] Sin perjuicio de aquello, es importante remarcar que no es factible, bajo ninguna circunstancia, quitar el acceso a la justicia a víctimas de violaciones tipificadas en el Estatuto de Roma.

4.3. Modelo maximalista vs minimalista

Dentro del proceso para generar un balance entre el derecho a la paz y el derecho de las víctimas a la verdad, justicia y reparación, se requiere instaurar modelos especiales de procesamiento penal. En el modelo de justicia transicional propuesto por el Fiscal General se plantea una dicotomía entre los modelos de imputación maximalistas y minimalistas. Es así que, por un lado, el modelo maximalista sostiene que el Estado colombiano tiene la obligación de investigar, acusar y sancionar todos los delitos y violaciones a derechos humanos sin más disquisiciones o distinciones. Entonces, el alcance del proceso de investigación, imputación y sanción a los perpetradores de violaciones a los derechos humanos tiene un procedimiento ordinario y se sacia en tanto las víctimas hayan encontrado verdad, justicia y reparación.[37] Si bien este es el modelo que genera mayores y plenas garantías a los derechos humanos, su aplicación en el marco de la transición de un conflicto armado ha sido considerada inviable, pues requiere de un esfuerzo gigantesco de parte del Estado, en términos de presupuesto y capacidades operativo-judiciales, para judicializar a todos los actores que, directa o indirectamente, han participado de violaciones a los derechos humanos. El profesor Diego López-Medina ilustra esta teoría:

> Se argumenta a favor de esta posición que cada una de las víctimas tiene un derecho subjetivo a la verdad, a la justicia y a la reparación que tiene que ser satisfecho respecto de cada uno de los hechos enunciados por los postulados o investigados por la Fiscalía. Si tal obligación no se llegara a cumplir, el Estado colombiano estaría violando sus obligaciones internacionales de respetar los derechos a las garantías procesales y protección judicial consagradas en los artículos 8.1 y 25 de la Convención Americana de Derechos Humanos, CADH [...]. La visión de justicia contenida en la tesis maximalista es óptima pero prácticamente irrealizable por la excesiva complejidad que entraña. Según los datos de la (Fiscalía), el Gobierno Nacional ha postulado a 3.431 miembros de grupos al margen de la ley que han enunciado o confesado 11.505 hechos potencialmente punibles que afectaron a un universo de 14.557 víctimas [...]. Estas cifras revelan por sí solas que la (Fiscalía) está enfrentada a los así llamados *delitos de sistema* caracterizados por la presencia de altos niveles de coordinación, complejidad y duración de la empresa criminal que, por su propia dinámica, aumenta de manera significativa la dificultad de culminar integralmente la investigación, trámite procesal y juzgamiento de todos los delitos allí cometidos. Por la dimensión de la empresa criminal, podría decirse que el Estado está en una imposibilidad práctica de alcanzar la justicia óptima e individualizada que la tesis maximalista propone. Por otra parte, (la Fiscalía) enfrenta naturales restricciones de tiempo y personal para poder adoptar esa estrategia. ¿Pero esta imposibilidad práctica constituye de por sí una violación de estándares internacionales? [38]

Esta dificultad técnica y operativa que genera la implantación de un modelo de imputación maximalista ha sido el punto de partida para el desarrollo de la teoría minimalista de imputación. Es así que se plantea centrar las estrategias de investigación, acusación y sanción en las estructuras jerárquicas a cargo de las violaciones. Más allá de procesar a los perpetradores materiales de los actos

36 La Corte Interamericana de Derechos Humanos en el caso Uzón Ramírez vs Venezuela estableció que las limitaciones a un derecho humano deben ser: (i)umaHu necesarias: que no haya otra forma de llegar a ese fin; (ii) idóneas o conducentes: que la medida realmente se dirija a ese fin. (iii) proporcionales: la restricción no puede ser superior al objetivo que buscas alcanzar, respecto del derecho que se está restringiendo.

37 Corte Suprema de Justicia de Colombia. Sala de Casación Penal. Radicación 35139. Par. 45, 31 de julio de 2009.

38 López Medina, Diego. "Estándares internacionales para la investigación y acusación de delitos complejos en el marco de la justicia transicional: su aplicación al caso colombiano". *Revista Colombiana De Derecho Internacional*. (2010), pp. 51-52.

violatorios, se persigue y se desestructura la autoría mediata y el sistema detrás de dicha violación. El Estado concentra sus fuerzas en la investigación, persecución y sanción de aquellos delitos cuya competencia le es afín a la Corte Penal Internacional y que, por ende, se hallan tipificados en el Estatuto de Roma.

La Fiscalía General de la Nación[39], en plena consciencia de sus capacidades operativas y por la imposibilidad logística y técnica de instaurar un modelo de gestión bajo la teoría maximalista, ha propuesto implantar un modelo minimalista. Este acoge tres enunciados primordiales: (i) *concentración por máximos responsables:* centrar la investigación, persecución y sanción en los máximos responsables dentro de las jerarquías de mando; (ii) *selectividad:* respecto de los perpetradores de violaciones a derechos humanos, el Estado decide investigar únicamente aquellos delitos tipificados en el Estatuto de Roma; (iii) renuncia del ejercicio de la acción penal por parte del Estado aún por graves violaciones a los derechos humanos.

La consonancia de estos preceptos con las obligaciones internacionales del Estado colombiano en materia de derechos humanos será analizada en la siguiente sección. Sobre estos puntos, la oficina de la Fiscalía de la Corte Penal Internacional ha manifestado:

[...] funcionará con una estrategia doble para combatir a la impunidad. De un lado, iniciará acusaciones contra los líderes que tengan la mayor responsabilidad por los crímenes. Del otro, respaldará las acusaciones nacionales, cuando sea posible, contra los perpetradores de menor rango, o trabajará con la comunidad internacional para asegurar que ellos sean traídos ante la justicia por cualquier otro medio.[40]

Finalmente, para materializar el procedimiento de imputación minimalista, la Fiscalía[41] propone el desarrollo de una metodología de imputación penal alternativa. Aunque es poca la información que se ha puesto a luz pública respecto de este modelo, el Fiscal advierte que se basa en cinco ejes fundamentales: (i) la posibilidad de instaurar penas no privativas de libertad; (ii) concentración única en máximos responsables; (iii) planteamiento de penas alternativas tales como servicio social, desminado de campos, etc.; (iv) desarrollo de un plan estratégico que límite los derechos de las víctimas a la verdad, justicia y reparación, en relación con su exigibilidad en el tiempo[42] y (v) la incorporación de la calidad de cosa juzgada universal a los procesos penales derivados del proceso transicional. Como ya se mencionó, la Fiscalía no ha entrado en detalles sobre estos ejes, por lo que no se puede saber realmente si estas acciones se llevarán a cabo de la forma adecuada, sin violar los derechos de las víctimas, o si en la práctica terminará una práctica de impunidad.

4.4. Los delitos de sistema en el modelo de justicia transicional propuesto por la Fiscalía General

Los delitos de sistema están caracterizados por un nivel muy alto de coordinación, complejidad y duración de la empresa criminal que los realiza. Por su propia naturaleza y dinámica se hace muy complicado terminar de manera íntegra y completa las investigaciones, los trámites y los juzgamientos de todos los delitos que dentro de la empresa criminal se cometieron a lo largo del tiempo y por medio de diferentes individuos. Atendiendo a lo que propone la tesis maximalista, se podría decir que para el Estado, en la práctica, es casi imposible cumplir

39 El análisis y la descripción de los puntos relevantes de la propuesta se realizan con base en la conferencia magistral dictada por el Dr. Eduardo Montealegre, sobre el modelo de Justicia Transicional en Colombia realizada en la sede de UNASUR el 3 de abril de 2015.

40 Corte Penal Internacional - Oficina del Fiscal, *Paper on Some Policy Issues Before the Office of the Prosecutor* (2003).

41 Análisis realizado con base en la conferencia magistral dictada por el Dr. Eduardo Montealegre, sobre el modelo de Justicia Transicional en Colombia, realizada en la sede de UNASUR el 3 de abril de 2015.

42 Sobre este punto, el Fiscal aclara que no se trata de desarrollar leyes de punto final.

con una justicia individualizada en casos de delitos de sistema.[43] En estos sucesos las violaciones a los derechos humanos se ven como un todo, cada hecho individual suma y hace parte de la maquinaria, del sistema. Ya no son simplemente hechos aislados, son cometidos no por azar, sino bajo una estrategia calculada y planeada.

Al delito visto desde esta perspectiva se le suma la doble imputación que está fuertemente relacionada y consiste en que primero se imputa al grupo o "sistema" la violación a los derechos humanos y, posteriormente, se imputa personalmente al individuo. Inmediatamente después de realizar la doble imputación viene el análisis de qué papel jugó el individuo específico en la organización y se procede a la selectividad o a la "priorización" en la acción penal. La Corte Constitucional colombiana expresó que los delitos, que debido a su gravedad tienen que ser priorizados, son las ejecuciones extrajudiciales, tortura, desapariciones forzadas, violencia sexual, desplazamiento forzado y reclutamiento de menores, si estos entran en la categoría de crímenes de lesa humanidad, genocidio o crímenes de guerra.[44] El principio de selectividad en los sistemas penales se evidencia en dos ámbitos: el primero en qué personas son investigadas y sancionadas y, el segundo, en qué delitos son investigados y sancionados y, evidentemente, cuáles no son.[45]

Existen criterios de selectividad que se aplican para escoger los crímenes y las personas que serán perseguidos. Para algunos autores, esta "selección basada en el grado de culpabilidad no sólo es necesaria, sino también legítima".[46] Para quienes apoyan esta idea no hay nada negativo siempre y cuando haya reglas claras y no se discrimine con base en una categoría prohibida. Además, estas reglas deben ser conocidas y no pueden cambiar para favorecer a la necesidad política de turno.[47]

En el caso colombiano se buscarían a los máximos responsables para que ellos respondan por las graves violaciones a los derechos humanos. No se ven a todos como iguales. Los altos mandos tienen responsabilidad sobre lo que ellos no hicieron materialmente, basándose en la autoría mediata bajo aparato organizado de poder. Los criterios de selección quieren llegar a eso, a centrar los esfuerzos de todo tipo en este grupo selecto.

Quizás una de las preguntas más relevantes para analizar la pertinencia del modelo transicional colombiano es en qué medida un modelo de imputación minimalista limita los derechos de las víctimas y si aquello podría generar, a futuro, responsabilidad internacional del Estado colombiano por denegación de justicia. En este sentido, es importante mencionar que podría generarse esta responsabilidad en el evento de que el proceso transicional pretenda limitar los procesos penales derivados de crímenes internacionales. De igual manera, se incurriría en este tipo de responsabilidad si el modelo transicional limitaría, de manera desproporcionada, el acceso a la justicia o en el caso de que las penas sean irrisorias y desproporcionadas con relación a la gravedad de los delitos.[48]

4.5. Autores mediatos por aparatos organizados de poder

Cuando se habla de autores mediatos hay una relación estrecha con los autores intelectuales o morales,

43 López-Medina, Diego. "Estándares internacionales para la investigación y acusación de delitos complejos en el marco de la justicia transicional: su aplicación al caso colombiano". *Revista Colombiana de Derecho Internacional.* Vol. 6 No. 16, 2010 pp. 45-80.

44 García Jaramillo, Leonardo. "Ponderación y Marco Jurídico Para La Paz." *Revista Summa Iuris* 2.1 (2014)

45 López Medina, Diego. "Estándares internacionales para la investigación…". *Óp. cit.*

46 Méndez, Juan. "Responsabilización por los abusos del pasado". *Revista de Relaciones Internacionales de La Universidad Nacional de la Plata*. Vol. 6, 1997, Número 13.

47 González Volio, Lorena (*editora*). *Presente y futuro de los derechos humanos.* San José de Costa Rica: Instituto Interamericano de Derechos Humanos, 1998.

48 Méndez, Juan. Entrevista sobre el proceso de justicia transicional colombiano (*Personal*). Mayo/2015. Sección 4.

en oposición a lo que serían los autores directos o materiales. Este concepto debería estar reservado a situaciones en las que haya dominio de la voluntad, pero no dominio del acto. Es necesario especificar que el dominio es de la voluntad propia y también de la voluntad del ejecutor material. En los casos de aparatos organizados de poder, teoría desarrollada por Roxin, el ejecutor es un mero instrumento totalmente fungible y es por eso que se limita la responsabilidad solamente al autor intelectual. Este último debe tener una posición de superioridad jerárquica. El ejecutor material debe estar en un estado en el cual no tenga opción a decidir si hacerlo o no, pero sí a decidir cómo puede realizarlo de diferentes maneras, pero siempre con el fin de cumplir el objetivo dado.

De hecho, mientras más lejos está el superior del hecho material (el delito), tiene más responsabilidad por este. Esta autoría nace a partir de la problemática de no poder imputar a alguien que no haya tenido participación directa en los delitos, pero que estaba a cargo de la estructura de poder dando directrices que debían ser ejecutadas. El momento en que hay la posibilidad de emitir instrucciones (específicas o no) que deben ser cumplidas, la responsabilidad se traslada.[49]

4.6. Alternatividad penal y cosa juzgada universal

La alternatividad penal consiste en ofrecer penas alternativas y que no signifiquen privación de libertad para que a cambio de eso se obtengan otros beneficios de parte de los procesados. Se puede tratar de sanciones extrajudiciales o de formas especiales de cumplimiento de la condena. Se han pronunciado fuertes críticas a la implementación de este sistema, aduciendo, por ejemplo, que la única manera que los delincuentes, en una democracia moderna, paguen por sus crímenes es con penas privativas de la libertad que guarden relación con la atrocidad de las conductas que se les imputan.[50]

Para que este mecanismo de alternatividad sea válido, justo y legítimo debe cumplir con ciertos parámetros. Debe ser dirigido solamente a miembros que ya estén involucrados en el diálogo, los acuerdos de paz y la negociación y que hayan cesado los ataques a la población civil y no mantengan a personas privadas de la libertad. Deben tener restricciones para impedir que los responsables se beneficien con causales de exclusión de punibilidad como la prescripción. Deben considerarse elementos de cuantificación penal para que los jueces, considerando la conducta, el grado de culpabilidad y las circunstancias agravantes o atenuantes, puedan sancionar de manera diferenciada. Deben asegurar que los beneficios lleguen, exclusivamente, a quienes ya han realizado actos positivos. Solo deben otorgarse penas alternativas cuando sea evidente que el condenado no va a poner en peligro a la comunidad ni va a favorecer la evasión. Además, el condenado debe haber realizado actos de reparación a las víctimas y debe haber cooperado con las autoridades y con la sociedad.

La libertad condicional solo puede concederse a los autores de violaciones graves o crímenes de guerra, si es que ya han cumplido una parte razonable de la pena. Esto entre otros lineamientos que solo si son estrictamente cumplidos pueden tener como consecuencia un resultado positivo en el proceso de justicia transicional y no favorecer la impunidad.[51]

Dentro de la exposición del Fiscal se introduce el concepto de cosa juzgada universal, como producto

49 Ambos, Kai. "Dominio del hecho por dominio de voluntad en virtud de aparatos organizados de poder, una valoración crítica y ulteriores aportaciones". *THĒMIS, Revista de Derecho de la Facultad de Derecho de la Pontificia Universidad Católica del Perú*, Número 37, 1998.

50 Valencia Villa, Hernando. *Seminario Internacional sobre experiencias de alternatividad penal en procesos de paz.* Barcelona: Escuela de Cultura de la Paz de la Universidad Autónoma de Barcelona. 2004.

51 Así fue presentado por el Fiscal General en la conferencia magistral sobre el modelo de Justicia Transicional en Colombia realizada en la sede de UNASUR el 3 de abril de 2015.

de los procesos de persecución que lleve a cabo el Estado. Ahora, este concepto es muy difícil de delimitar. Poco se ha desarrollado respecto a esto, por ende, debatir sobre la pertinencia de su aplicación es muy delicado, puesto que una cosa juzgada que se aplica sin limitaciones a todo tipo de casos se parece mucho a una amnistía. Más aún cuando una amnistía que cubra delitos de lesa humanidad o crímenes internacionales es ilegal bajo el derecho internacional de los Derechos Humanos. El momento que se declara cosa juzgada, sin poner en marcha todos los mecanismos del Estado para la sanción de delitos, esto ya no es cosa juzgada o como dice la Corte Interamericana de Derechos Humanos es "cosa juzgada fraudulenta".[52] De todas maneras, en ambos casos, el Estado es responsable de la falta de justicia.

5. Conclusiones

Los enunciados y principios del modelo de justicia transicional propuestos por la Fiscalía General deben ser analizados a la luz de las obligaciones internacionales que el Estado ha contraído en materia de Derechos Humanos. Respecto a la incorporación del modelo minimalista de imputación propuesto por la Fiscalía, es importante que se esclarezca cuál será la metodología para escoger aquellos casos que serán investigados y sancionados en el marco del proceso transicional.

Si bien, desde el punto de vista operativo y logístico, perseguir a los máximos responsables de las violaciones a derechos humanos podría ser considerado como el único camino viable, la posible creación de brechas de impunidad debe ser vista con atención. Los mandos de nivel medio o bajo que hubieren actuado con sevicia o crueldad en la ejecución de las órdenes quedan, sin más, en un estado de impunidad. Esto, sin perjuicio que la justicia tiene el deber de juzgar y condenar al mayor número posible de implicados y por el mayor número posible de actos cometidos, todo dentro de estrategias *razonables* y válidas de priorización de casos.[53]

Sobre este punto, cabe analizar también el derecho de acción que tienen las víctimas para buscar tutela a sus derechos, frente a organismos internacionales supervisores de derechos humanos, es decir, sin importar que el Estado renuncie a la acción penal frente a perpetradores de violaciones a derechos humanos de mandos medios o bajos, ¿existe la posibilidad de que las víctimas reclamen la responsabilidad internacional del Estado por la omisión de su deber de investigar, perseguir y sancionar los actos violatorios a derechos humanos sin perjuicio de la calidad jerárquica del perpetrador? Los mecanismos que el Estado gestione a nivel de organizaciones internacionales para prevenir que las víctimas accionen su derecho a exigir la determinación de este tipo de responsabilidad internacional deberán ser vistos con cautela, ya que es allí donde se enmarca gran parte de la sostenibilidad y durabilidad del proceso de paz en Colombia.

Las violaciones graves y sistemáticas como las que han ocurrido durante tantos años en Colombia generan responsabilidad del Estado no solo con las víctimas, sino también con la sociedad. El modelo propuesto por el Fiscal Montealegre es una forma de enfrentar la deuda que se tiene con los ciudadanos: ¿es la adecuada? ¿Es concordante con los estándares internacionales de derechos humanos? ¿Intenta romper o fortalecer el círculo de impunidad que ha sufrido este país, como tantos otros? Estas preguntas solo se podrán analizar, con más profundidad, cuando la Fiscalía proporcione información más detallada sobre lo que pretende realizar y se podrán contestar solo si es que el modelo llega a implementarse al comprobar la forma en que se lo llevó a cabo y sus

52 La Corte IDH ha determinado que el estado de cosa juzgada, cuando el proceso no ha sido llevado debidamente, no exime de derecho a las víctimas de reclamar que sea realizado adecuadamente.

53 López Medina, Diego. "Estándares internacionales para la investigación…". *Óp. cit.,* p. 75.

consecuencias. Pero sobre todo, esta propuesta solo tendrá posibilidades de éxito si quienes la pensaron y quienes la lleven a la práctica entienden que los derechos de verdad, justicia y reparación no son alternativas entre las que pueden elegir, sino que son obligaciones y como tales son ineludibles.

Agradecimiento:

Los autores agradecen la colaboración del Prof. Jorje H. Zalles quien, con su experticia en el tema, colaboró en la revisión del presente artículo.

6. Bibliografía

Ambos, Kai. "Dominio del hecho por dominio de voluntad en virtud de aparatos organizados de poder, una valoración crítica y ulteriores aportaciones". THĒMIS, *Revista de Derecho de la Facultad de Derecho de la Pontificia Universidad Católica del Perú,* Número 37, 1998.

Arango, Rodolfo. *Derechos humanos como límite a la democracia: Análisis de la ley de justicia y paz.* Bogotá: Editorial Norma, 2008.

Arnson, Cynthia y Llorente, María Victoria (eds.). *Conflicto armado e iniciativas de paz en Colombia.* Quito: Fundación Ideas para la Paz y Woodrow Wilson International Center for Scholars, 2012.

Bernal Crespo, Julia (editora). *Los derechos humanos: Una mirada transdisciplinar.* Barranquilla: Universidad del Norte. 2014.

Centro Internacional para la Justicia Transicional. *¿Qué es la justicia transicional?* (2009) Bogotá: ICTJ. https://www.ictj.org/sites/default/files/ICTJ-Global-Transitional-Justice-2009-Spanish.pdf https://www.ictj.org/es/que-es-la-justicia-transicional (acceso: 16/06/2015).

Centro Nacional de Memoria Histórica. *Informe general del Grupo de Memoria Histórica.* Bogotá: Comisión Nacional de Reconciliación y Reparación, 2010.

Conceptos básicos acerca de la Ley 975 de 2005 (Justicia y Paz) y los derechos de las víctimas. Bogotá: Giro Editores, 2007. http://www.procuraduria.gov.co/portal/media/file/ (Acceso: 28/05/2015).

Corte Penal Internacional - Oficina del Fiscal, *Paper on Some Policy Issues Before the Office of the Prosecutor* (2003).

Corte Suprema de Justicia de Colombia. Sala de Casación Penal. Radicación 35139. Par. 45, 31 de julio de 2009.

Departamento Administrativo Nacional de Estadística DANE Censo Poblacional. Datos disponibles en http://www.dane.gov.co/index.php/esp/poblacion-y-demografia/documentos-proceso-de-cierre-y-asimilacion-del-censo-general-2005. (Acceso: 16/06/2015).

García Jaramillo, Leonardo. "Ponderación y Marco Jurídico Para La Paz." *Revista Summa Iuris 2.1* 2014

García Posse, Hortensia. *Elementos de derecho internacional humanitario.* Buenos Aires: Editorial Eudeba, 2014.

Gobierno de la República de Colombia. *Documento para el acuerdo general de terminación del conflicto y la construcción de una paz estable y duradera.* https://www.mesadeconversaciones.com.co/sites/default/files/AcuerdoGeneralTerminacionConflicto.pdf (acceso: 16/06/2015).

González Volio, Lorena (editora). *Presente y futuro de los derechos humanos.* San José de Costa Rica: Instituto Interamericano de Derechos Humanos, 1998.

Hayner, Paul *Unspeakable Truths: Transitional Justice and the Challenge of Truth Commissions.* Nueva York: Routledge, 2011.

Kurtenbach, Sabine. *Análisis del conflicto armado en Colombia.* Bogotá: Fundación Frederic Ebert Siftung 2005.

López-Medina, Diego. "Estándares internacionales para la investigación y acusación de delitos complejos en el marco de la justicia transicional: su aplicación al caso colombiano". *Revista Colombiana de Derecho Internacional.* Vol. 6 No. 16, 2010

Méndez, Juan. "Responsabilización por los abusos del pasado". *Revista de Relaciones Internacionales de La Universidad Nacional de la Plata.* Vol. 6, 1997, Número 13.

Méndez, Juan. Entrevista sobre el proceso de justicia transicional colombiano *(Personal).* Mayo/2015.

Orozco Abad, Iván. "Reflexiones impertinentes: sobre la memoria y el olvido, sobre el castigo y la clemencia". Citado en Rettberg, Angelika (Comp.). *Entre el perdón y el paredón: preguntas y dilemas de la justicia transicional.*

Ortiz, Román. G*uerrilla y narcotráfico en Colombia.* Granada: Editorial Universidad de Granada, 2000.

Pablo Bonavena, y Flabián Nievas. "Las nuevas formas de la guerra, su doctrinas y su impacto sobre los derechos humanos". Fermentum, *Revista Venezolana de Sociología y Antropología* 46, 2006.

Quintero, Jesús Ramón. *La instrucción probatoria en el proceso penal ordinario. Temas actuales del derecho procesal penal.* Caracas: UCAB 2003.

Ramsbotham, Oliver. *Contemporary Conflict Resolution.* Cambridge: Editorial Polity, 2011.

Rettberg, Angelika "Reflexiones introductorias sobre la relación entre construcción de paz y justicia transicional". Citado en Rettberg, Angelika (Comp.). *Entre el perdón y el paredón: preguntas y dilemas de la justicia transicional,* Bogotá: Universidad de los Andes, Centro Internacional de Investigaciones para el Desarrollo, 2005.

Valencia Villa, Hernando. *Seminario Internacional sobre experiencias de alternatividad penal en procesos de paz.* Barcelona: Escuela de Cultura de la Paz de la Universidad Autónoma de Barcelona. 2004.



LENIS ORELLANA MAROTO
Universidad San Francisco de Quito, estudiante del Colegio de Jurisprudencia, Campus Cumbayá, Casilla Postal 17-1200-841, Quito 170901, Ecuador. Correo electrónico: lennys.orellana@hotmail.com

JEAN PIERRE RUIZ LUZARDO
Universidad San Francisco de Quito, estudiante del Colegio de Jurisprudencia, Campus Cumbayá, Casilla Postal 17-1200-841, Quito 170901, Ecuador. Correo electrónico: jeanp_921@hotmail.com

Recibido/*Received*: 06/08/15
Aceptado/*Accepted*: 15/09/15

Sustituto del contribuyente frente a la obligación tributaria: análisis de la figura con énfasis en el ordenamiento jurídico ecuatoriano

Resumen

En los últimos años, se ha evidenciado un incremento en el pago de impuestos por parte de los ciudadanos al Estado ecuatoriano. Los fondos que surgen de dicha recaudación buscan satisfacer el gasto ocasionado por el costo de las necesidades básicas de los ciudadanos en materias de salud, educación, seguridad, vialidad, entre otros. Ante esto, el Estado ha implementado en su ordenamiento jurídico distintas formas de asegurar el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Una de ellas es la implementación de la figura del sustituto del contribuyente, que es un tipo de responsable tributario y quien, por mandato legal, ocupa el lugar del contribuyente con el fin de que la obligación tributaria sea satisfecha y, por consecuencia, extinta. De esta manera, se produce una responsabilidad sustitutiva, directamente con el Estado, que tiene como consecuencia el otorgamiento de un derecho para el sustituto que consiste en repetir lo pagado en contra del contribuyente (Art. 26 inciso final del Código Tributario ecuatoriano). Con estos antecedentes, es preciso identificar el alcance, la aplicación, los efectos y los límites en torno a la adopción de esta nueva figura en el ordenamiento jurídico ecuatoriano.

Palabras clave: obligación tributaria, sujeto pasivo, sustituto, responsable tributario repetición, reemplazo, responsabilidad.

The taxpayer substitute towards the tax liability: An analysis of this figure emphasizing the Ecuadorian legal system

Abstract

In the last years there has been a substantial increase on the tax paid by Ecuadorian citizens; consequently, the State has developed a series of strategies destined to assure the maintenance of this social behavior. One of these strategies is the implementation of the taxpayer substitute who is a category of subsidiary taxpayer that occupies the juridical position of the original taxpayer aiming the completion of the tax liability. This figure will be analyzed in the light of the Ecuadorian legal system.

Keywords: tax liability, taxpayer, substitute, tax charge, repetition, replacement, liability.

1. Introducción

Con el propósito de hacer efectivo el cumplimiento de la obligación tributaria por parte de los contribuyentes, y atendiendo al principio de legalidad que rige el ordenamiento jurídico ecuatoriano, Estados como el ecuatoriano han generado mecanismos necesarios para alcanzar el propósito antes mencionado. Con base en esto, se han implementado estrategias tributarias especializadas para concretar la consecución de este objetivo. En primera instancia, el cumplimiento de la obligación tributaria recaía únicamente sobre el sujeto pasivo o contribuyente. Sin embargo, en la actualidad, esta responsabilidad puede extender su alcance, en determinadas ocasiones, a terceros ajenos al vínculo obligacional inicial, como es el caso del sustituto del contribuyente.

Este criterio fue tomado en consideración por parte del legislador ecuatoriano, quien mediante Registro Oficial No. 405 de 29 de diciembre de 2014 implementó una reforma al Art. 29 del Código Tributario. Dicha reforma prescribe al sustituto del contribuyente como un tipo de responsable, quien ocupa el lugar del sujeto pasivo dentro de la relación tributaria, exclusivamente cuando la ley así lo disponga. En consecuencia, el presente artículo tiene como finalidad verificar qué tan efectiva puede resultar la adopción de esta figura en el ordenamiento jurídico ecuatoriano. Además, se analizarán las diversas implicaciones en el campo obligacional, puesto que la ley no precisa si el sustituto responde por deuda propia o ajena. Del mismo modo, es menester demostrar con ejemplos la aplicación de esta nueva figura, con el objetivo de analizar el alcance y los límites. Por último, se procederá al análisis del derecho de repetición que nace para el sustituto, con el fin de proporcionar información que permita un mayor entendimiento respecto a este tema.

Con este estudio se concluirá que, en efecto, actualmente, la figura del sustituto del contribuyente

es un tipo de responsable tributario conforme el Art. 29 numeral 3 del Código Tributario, quien responderá ante la Administración, como si fuera el contribuyente, dentro de la relación tributaria, en los casos taxativamente previstos por la ley, por una deuda ajena.

2. Obligación tributaria y sustituto del contribuyente

No es propósito de este artículo definir el concepto de obligación tributaria, puesto que este se encuentra ya previsto en la ley. Sin embargo, es necesario hacer referencia a las distintas teorías que analizan la figura del sustituto del contribuyente, en torno a si este responde a la existencia de un vínculo obligacional propiamente dicho o si responde a una relación jurídica. Esta situación es trascendental dentro del análisis de la figura del sustituto dado que, ante la falta de uno de los elementos constituyentes de la obligación tributaria, el impuesto carecería de existencia y, por consiguiente, no cabría esta figura jurídica.

Al respecto, Valdés Costa en su obra Curso de Derecho Tributario menciona que: "el vínculo existente entre Estado y el Contribuyente es una relación jurídica y no una relación de poder […] puesto que [la relación de poder] manifiesta más directamente el carácter vinculante de las obligaciones personales"[1]; entendiéndose al concepto relación de poder como una representación directa del carácter que genera un vínculo en obligaciones personales.

En contraposición a esta teoría, Benítez establece que para que exista una obligación tributaria, esta debe englobar dos elementos esenciales: "1. La existencia del vínculo jurídico personal entre el sujeto activo y sujeto pasivo del tributo; y, 2. Obligatoriedad de satisfacer una prestación siempre y cuando, se configure el hecho generador previsto legalmente".[2]

1 Valdés Costa, Ramón. *Curso de Derecho Tributario*. Bogotá: Temis, 2001, pp. 316 y 320.

En este sentido, la postura de Benítez se alinea con el Art. 15 del Código Tributario que prescribe:

> Art. 15.- Obligación tributaria es el vínculo jurídico personal, existente entre el Estado o las entidades acreedoras de tributos y los contribuyentes o responsables de aquellos, en virtud del cual debe satisfacerse una prestación en dinero, especies o servicios apreciables en dinero, al verificarse el hecho generador previsto por la ley.[3]

Por consiguiente, se debe entender que la postura en el ordenamiento jurídico ecuatoriano es considerar a la obligación tributaria como un vínculo jurídico que debe contener la existencia del vínculo entre sujeto activo y pasivo, así como la obligatoriedad de satisfacer una prestación basándose en un hecho generador.

Por otro lado, para que tenga lugar el reemplazo del contribuyente por medio del sustituto en los casos prescritos por la ley debe existir una obligación tributaria exigible que reúna los siguientes requisitos:

1. Objeto imponible: es el hecho sobre el que recae el impuesto, en el caso de la renta es el ingreso, en concordancia con lo prescrito por el Art. 16 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario[4] (LORTI).

2. Sujetos activo y pasivo: prescritos en los artículos 3 y 4[5] de la LORTI respectivamente. El sujeto activo es el Estado, entidad acreedora del tributo. Del mismo modo, se denomina sujeto pasivo a las personas naturales, sucesiones indivisas y a las sociedades nacio-

2 Benítez Chiriboga, Mayté. *Manual Tributario.* Quito: Corporación de Estudios y Publicaciones, 2009, p. 29.

3 Código Tributario de la República del Ecuador [En adelante, Código Tributario]. Artículo 15. Registro Oficial No. 38 de 14 de junio de 2005.

4 Ley Orgánica de Régimen Tributario de la República del Ecuador [En adelante, LORTI]. Artículo 16. Registro Oficial No. 463 de 17 de noviembre de 2004.

5 LORTI. **Óp. cit**., Artículo 3.- El sujeto activo de este impuesto es el Estado. Lo administrará a través del Servicio de Rentas Internas.
Artículo 4.- Son sujetos pasivos del impuesto a la renta las personas naturales, las sucesiones indivisas y las sociedades, nacionales o extranjeras, domiciliadas o no en el país, que obtengan ingresos gravados de conformidad con las disposiciones de esta Ley. Los sujetos pasivos obligados a llevar contabilidad, pagarán el impuesto a la renta en base de los resultados que arroje la misma.

nales y extranjeras que obtengan ingresos gravados.[6]

3. La cuantía del tributo: es aquella donde se especifica cómo se llega a una base imponible en cada uno de los tributos, rubro sobre el cual se aplica el impuesto.[7]

4. Exenciones: pueden ser subjetivas con relación al sujeto libre del pago de impuestos o, de la misma forma, pueden ser relaciones objetivas, previstas en el Art. 9 de la LORTI.[8]

5. Tarifa: es aquella que se determina de acuerdo a la "base imponible para el caso de personas naturales y de sociedades indivisas, determinando un porcentaje fijo para el caso de sociedades".[9]

En virtud de lo mencionado, es preciso ultimar que la actuación del sustituto del contribuyente implica un análisis de la fuente u origen de la obligación tributaria. Esta debe poseer cada uno los elementos previamente mencionados, puesto que la falta de uno de ellos acarrearía la inexistencia del tributo, por lo que el impuesto no sería exigible, es decir, no habría responsabilidad alguna.

3. Diferencia entre sujeto pasivo, responsable tributario y sustituto

Es necesario definir los conceptos de sujeto pasivo, responsable tributario y sustituto, puesto que cada uno hace referencia a conceptos esencialmente distintos que deben ser analizados con el objeto de entender de mejor manera la figura del sustituto del contribuyente. Así pues, autores como Sainz De Bujanda y Gonzáles Ortíz consideran que la clasificación del sujeto pasivo responde a una teoría tripartita, mediante la cual existe una distinción entre: sujeto pasivo o contribuyente, responsable tributario y sustituto.[10]

Dentro de la obligación tributaria, la persona sobre la cual recae el cumplimiento de la prestación es considerada el deudor principal o sujeto pasivo. De esta manera, el Art. 25 del Código Tributario prescribe:

> Art. 25.- Contribuyente es la persona natural o jurídica a quien la ley impone la prestación tributaria por la verificación del hecho generador. Nunca perderá su condición de contribuyente quien, según la ley, deba soportar la carga tributaria, aunque realice su traslación a otras personas.[11]

Por todo esto, se acepta que el contribuyente pueda ser una persona natural o jurídica, a la que, mediante la verificación de un hecho generador prescrito por la ley tributaria, se le impone una prestación. De igual forma, se pueden atribuir al contribuyente los efectos que se desprenden del hecho generador, ya sea por aplicación expresa o tácita de la ley tributaria.

Por otra parte, el sustituto es aquel que satisface una deuda ajena. En palabras de Diego González, sustituto es:

> Aquella persona, que cuando realiza la prestación que la ley le obliga a realizar, satisface una deuda ajena; aquel sujeto que solo viene obligado a pagar la deuda tributaria, porque de esta manera, el acreedor percibe lo que tenía derecho a recibir del sujeto pasivo. El responsable tributario, teóricamente, también puede ser la persona obligada a contribuir al sostenimiento del gasto público, cuando la Ley le obligue a pagar la deuda tributaria en defecto de quien ha sido obligado como deudor principal.[12]

En consecuencia, también es contribuyente quien está "obligado al pago de la obligación tributaria junto al sujeto pasivo".[13] Si bien esta persona no participó en el vínculo obligacional inicial, en virtud de la ley,

6 LORTI. *Óp. cit.* Artículo 3 y 4.
7 *Id.* Artículo 10.
8 *Id.* Artículo 9.
9 Benítez Chiriboga, Mayté. *Manual Tributario*. *Óp. cit.,* p. 182.
10 *Vid*. Seminario de Derecho Financiero de la Universidad de Madrid dirigido por Fernando Sainz de Bujanda. *Notas de Derecho Financiero*. Citado en González Ortiz, Diego. "La figura del Responsable Tributario en el Derecho Español". *Universitat de Valencia* (2003), p. 29.
11 Código Tributario. *Óp. cit.* Artículo 25.
12 González Ortiz, Diego. "La figura del Responsable Tributario…". *Óp. cit.*, p. 64.
13 *Vid*. Seminario de Derecho Financiero de la Universidad de Madrid dirigido por Fernando Sainz de Bujanda. *Notas de Derecho Financiero*, p. 621. Citado en González Ortiz, Diego. "La figura del Responsable Tributario en el Derecho Español". *Universitat de Valencia* (2003), p. 29.

puede ser forzada al cumplimiento y extinción de la obligación tributaria. El Código Tributario recoge esta figura y la cataloga como responsable del pago de la obligación inicial. Es así que el Art. 26 define al responsable tributario como:

> Art. 26.- Responsable es la persona que sin tener el carácter de contribuyente debe, por disposición expresa de la ley, cumplir las obligaciones atribuidas a éste. Toda obligación tributaria es solidaria entre el contribuyente y el responsable, quedando a salvo el derecho de este de repetir lo pagado en contra del contribuyente, ante la justicia ordinaria y en juicio verbal sumario.[14]

Ante esto, si bien el concepto que prescribe la norma concuerda, de manera inmediata, con los criterios recogidos por González, asimismo, introduce aspectos que deben ser analizados con mayor profundidad. Se puede observar que el responsable no tiene el carácter de contribuyente, sin embargo, por imposición de la ley debe cumplir con las obligaciones tributarias atribuidas a su persona. Es decir, de este responsable tributario no se desprenden propiamente los efectos del hecho generador, sino que su calidad es resultado de una suerte de solidaridad que se encuentra reforzada en el inciso segundo del Art. 26 del cuerpo legal antes mencionado, concepto al que se referirá más adelante.

4. El sujeto pasivo vs. el sustituto como parte obligacional o tercero ajeno al vínculo jurídico

Continuando con el desarrollo de este análisis, se debe tener claro que tanto el sujeto pasivo como el responsable tributario no son sinónimos.

En palabras de Ross Bravo se considera responsable a:

> **Aquel** que por vinculación o atribución a las circunstancias, o hechos constitutivos del **hecho** generador o por disposición de la ley o de la administración autorizada para ello, resulta obligado, con respecto al sujeto activo, al pago de la obligación tributaria. Según esto, se distingue entre: "contribuyente", o sea deudor por deuda propia, y "responsable", o sea deudor por deuda ajena (énfasis añadido).[15]

Sin embargo, esta postura ha generado un debate a nivel doctrinario que se reduce a dos teorías:

i) La figura del sustituto como remplazo parcial del contribuyente: Con base en esta teoría, el sustituto es deudor por deuda ajena, ya que el sustituto se coloca en lugar del contribuyente. En palabras de Amorós Rica, la sustitución es un mero evento con efectos modificativos en el llamamiento al pago, sin que por ello se entienda excluido al contribuyente.[16] Ante esto, se define que el sustituto "está en lugar del sustituido en ciertos momentos y con unos ciertos efectos"[17] (*véase,* Ejemplos 1 y 2). Empero, bajo ningún concepto se entenderá como un desplazamiento total del contribuyente en relación a los efectos que nacen de la relación tributaria.

ii) Figura del sustituto como remplazo total del contribuyente: Por otro lado, D' Agostino, manifiesta que el sustituto es responsable por deuda propia en cuanto "la presencia legal de este sujeto pasivo obedece a causas de tipo recaudatorias [...], éste se ubica junto al contribuyente en tanto la figura *sub exámine* lo que hace es reemplazarlo".[18] Esto en concordancia con el criterio expuesto por el precedente jurisprudencial Argentino "Ekman y COAB" de fecha 17 de noviembre de 1997, cuya parte pertinente se refiere a que: [...] el sustituto en cuanto al sujeto pasivo "[...] queda obligado - no junto al sujeto pasivo, sino en lugar del mismo - al cumplimiento de todas las obligaciones, tanto mate-

14 Código Tributario. *Óp. cit.* Artículo 26.

15 Ross, Jaime. *Derecho Tributario Sustantivo.* Santo Domingo: Editorial CAPGEFI, 2009, p. 279.

16 Amorós Rica, Narciso. *Los sujetos pasivos en la Ley General Tributaria*, p. 401. Citado en Luchena Mozo, María Gracia. *Retenciones e ingresos a cuenta en el impuesto sobre la renta de las personas físicas.* Real: Ediciones Universidad de Castilla la Mancha, 1997, p. 175.

17 Cortés Domínguez, Matías. *Ordenamiento Tributario Español.* Madrid: Civitas Ediciones, 1985, p. 417. Citado en Luchena Mozo, María Gracia. *Retenciones e ingresos a cuenta en el impuesto sobre la renta de las personas físicas.* Real: Ediciones Universidad de Castilla la Mancha, 1997, p. 175.

18 D' Agostino, José R. "La compensación y el responsable sustituto". *Diario Ámbito Financiero* (2003). Citado en Cerana, Juan Pablo. *Los Obligados al Pago de la Obligación Tributaria. Su presencia en la Ley 11.683 de la República Argentina.* Tesis de grado. Universidad Abierta Interamericana. Rosario, 2004.

riales como formales, que derivan de la relación jurídico-impositiva".[19]

La aplicación de esta teoría implicaría el remplazo total del contribuyente por la figura del sustituto en el vínculo tributario. El ordenamiento ecuatoriano ha optado por acoger esta tesis, pues como se desprende del Art. 26 del Código Tributario se colige que el responsable tributario se configura como aquel que no es parte de la obligación inicial, pero que, por mandato legal, tiene el deber de cumplir con la imposición tributaria. Los artículos 27 y 28 del Código Tributario determinan los tipos de responsables tributarios siendo estos: a) responsables por representación; b) responsables como adquirentes o sucesores y c) otros responsables establecidos en el Art. 29 del cuerpo legal antes mencionado. La reforma realizada a la ley tributaria incorporó entre los otros tipos de responsables la figura del sustituto, evidenciada en el numeral tercero de dicha norma:

> Art. 29.- Serán también responsables: […] 3. Los sustitutos del contribuyente, entendiéndose por tales a las personas que, cuando una ley tributaria así lo disponga, se colocan en lugar del contribuyente, quedando obligado al cumplimiento de las prestaciones materiales y formales de las obligaciones tributarias.[20]

Esta postura concuerda con lo manifestado por Bordolli y Faget, con relación a que el "sustituto entra en la categoría de responsable […] en tanto se constatan las características ya vistas de los mismos: existe pluralidad de sujetos y de vínculos, unidad de la prestación y la responsabilidad es por deuda ajena".[21]

Con base en lo expuesto, es claro que el sustituto del contribuyente constituye un tipo de responsable que, en palabras de Gómez de Sousa Rubens citado en D' Agostino, "es la propia ley quien sustituye el sujeto pasivo directo por otro indirecto".[22] En virtud de esto, se puede concluir que pese que el Art. 26 del Código Tributario prescribe la existencia de solidaridad entre contribuyente y sustituto, la misma debe entenderse como una solidaridad pasiva que genera una responsabilidad sustituta, pues el sustituto del contribuyente es quien tiene el deber de pagar la deuda ante la Administración, obligación que tiene su origen en la propia ley con el cumplimiento del hecho determinado[23], generando así un derecho a repetir lo pagado en contra del contribuyente, conforme a lo prescrito por Art. 26 del Código Tributario. De la misma forma, se concluye que el vínculo obligacional existe desde un principio entre el sustituto y el Fisco y que la sustitución es total.

5. Alcance de la reforma ejemplificada en casos concretos

A fin de entender de mejor manera la aplicación de esta figura en el ordenamiento jurídico ecuatoriano, se procederá a analizar, a partir de ejemplos prácticos, los casos en los que la ley prescribe la actuación del sustituto del contribuyente.

Caso práctico 1:

Modelo que tiene origen a partir de lo prescrito por la LORTI en el Art. 39 inciso final, mismo que reza lo siguiente:

> Art. 39.- Para efecto de este impuesto, la sociedad domiciliada o el establecimiento permanente en Ecuador cuyas acciones, participaciones y otros derechos señalados en este artículo fueron enajenados directa o indirectamente, será sustituto del contri-

19 Tribunal Fiscal de la Nación. Caso Ekman y COAB de 17 de noviembre de 1997. Citado en Cerana, Juan Pablo. *Los Obligados al Pago de la Obligación Tributaria. Su presencia en la Ley 11.683 de la República Argentina.* Tesis de grado. Universidad Abierta Interamericana. Rosario, 2004.

20 Código Tributario. *Óp. cit.*, Artículo 29.

21 Bordolli, Juan Carlos y Faget, Alberto. "Sujeción pasiva y responsables tributarios". *Revista Tributaria No. 127* (1995). Citado en Larrañaga, María Victoria y López González, Héctor. *Sistema de Responsabilidad Tributaria en el Derecho Vigente*. Montevideo: Dirección General Impositiva, 2008.http://www.dgi.gub.uy/wdgi/agxppdwn?6,4,511,O,S,0,11464%3BS%3B1%3B870, (acceso: 16/06/2015).

22 Gómez de Sousa, Rubens. Citado en Cerana, Juan Pablo. *Los Obligados al Pago de la Obligación Tributaria. Su presencia en la Ley 11.683 de la República Argentina.* Tesis de grado. Universidad Abierta Interamericana. Rosario, 2004.

23 Véase, Ejemplo 1 y 2.

> buyente y como tal será responsable del pago del impuesto y del cumplimiento de sus deberes formales.[24]

Repsol YPF, domiciliada en España, realiza operaciones en Ecuador con ingresos de USD 1'000.000. Para efectos de dichas operaciones, constituye un establecimiento permanente en Ecuador.[25] Dicho establecimiento, enajena parte de sus acciones a una sociedad ecuatoriana.

En el ejemplo en cuestión, el sustituto del sujeto pasivo, es decir, el no residente, es el establecimiento permanente en Ecuador, por tanto, será responsable del pago del impuesto a la renta, en los casos en los que exista una enajenación directa o indirecta de las acciones. En virtud de esto, el establecimiento permanente estará sujeto al pago de la tarifa general para sociedades, que es el 22% de impuesto a la renta. Así, se evidencia el deseo por parte de la Administración Pública de recaudar, a como de lugar, los valores que se adeudan por concepto de impuestos. De este modo, se utilizan ficciones que en materia tributaria se han dado con relación a las sociedades, para que sean responsables solidariamente del cumplimiento de la obligación.

Caso práctico 2:

En la declaración del impuesto a la renta por parte de una persona natural, el hecho imponible es el ingreso. Ante esto, el contribuyente debe realizar una declaración anual en la que se detalle, de manera específica, cada uno de los ingresos percibidos, sean estos exentos o gravados, con el fin de establecer un impuesto causado con base en la tabla prescrita por el Art. 36 de la LORTI. No obstante, en casos en los que exista una relación de dependencia, la LORTI en su Art. 43, prescribe:

> [...] los pagos que hagan los empleadores, personas naturales o sociedades, a los contribuyentes que trabajan con relación de dependencia, se sujetan a retención en la fuente con base en las tarifas establecidas en el artículo 36 del cuerpo legal antes mencionado.[26]

Caso Práctico 3:

Juan trabaja bajo relación de dependencia en la compañía Repsol YPF, que tiene un establecimiento permanente en Ecuador. Cada mes su empleador realizará una retención en la fuente del ingreso percibido por Juan, con el objeto de que al final de su declaración anual, Juan pueda ser beneficiario del crédito tributario. Este podrá ser descontado de la totalidad del impuesto causado y si no lo utilizare, tiene derecho a pedir que se lo devuelva.

En este ejemplo, la retención en la fuente, hecha por el empleador a su empleado en relación de dependencia, se entiende como la aplicación de la figura del sustituto. El hecho de que el empleador practique la retención por ingresos del contribuyente se debe entender como una obligación que la ley impone para que posteriormente el empleador pueda deducir dichas retenciones en la declaración de la empresa. En el momento en que el empleador declara ingresos que debían ser declarados por el propio contribuyente, actúa como sustituto, siendo un tipo de responsable tributario conforme a lo antes observado en los Arts. 26 y 29 numeral 3 del Código Tributario.

6. Sustituto del contribuyente y alcance de su responsabilidad

6.1. Sustituto del Contribuyente

Una vez comprendido el concepto de la figura del sustituto del contribuyente, aplicando a los ejemplos antes citados y partiendo de la concepción sobre los casos en los que opera esta nueva figura, es menester

24 LORTI. Óp. cit., Artículo 39.
25 Para efectos tributarios, el establecimiento permanente se considera el lugar fijo en el que una empresa efectúa todas o parte de sus actividades. Reglamento a la Ley Orgánica de Régimen Tributario de la República del Ecuador. Artículo 9.1. Registro Oficial No. 209 de 8 de junio de 2010.

26 LORTI. *Óp. cit.*, Artículo 43.

analizar el alcance y los límites para poder entender, de manera concreta, el régimen jurídico aplicable.

En sentido amplio o vulgar, sustituto implica la acción y el efecto de sustituir.[27] En cambio, el sentido jurídico, conforme a lo definido por Cabanellas, tiene relación con "la colocación de una persona en un lugar, derecho u obligación de otra".[28] Esto implica que el contribuyente (sustituido) es desplazado por el tercero (sustituto) quien vendrá a ocupar su lugar para el cumplimiento de la obligación tributaria.[29]

Por tanto, el sustituto, por mandato legal, ocupa el lugar del contribuyente, tanto de manera material como formal, con el fin de que la obligación tributaria sea satisfecha y, por consecuencia, extinta. Por otro lado, se puede concluir que la creación de esta figura responde a la necesidad de la Administración de evitar la evasión de impuestos, con el fin de generar una mayor y efectiva recaudación, con base en el cumplimiento de la obligación tributaria.

5.2. Alcance de la responsabilidad del Sustituto

Con todo lo expuesto, se puede evidenciar la existencia de una extensión, por mandato legal, de los sujetos obligados a satisfacer la prestación debida. Se otorga responsabilidad a un tercero sustituto, quien pasa a tener un vínculo directo con el Fisco[30], buscando extinguir la obligación principal. Del mismo modo, y en concordancia con el inciso final del Art. 26, toda obligación tributaria es solidaria entre el responsable y contribuyente. En virtud de esto, es importante aclarar el alcance y tipo de solidaridad a la cual se hace referencia y que debe entenderse como una solidaridad pasiva que genera una responsabilidad sustituta.

27 Real Academia de la Lengua Española. http://www.rae.es (acceso: 16/06/2015).

28 Cabanellas, Guillermo. *Diccionario Jurídico Elemental.* Buenos Aires: Heliasta, 2009, p. 357.

29 Paulsen, Leandro. *Las Obligaciones de los Sustitutos y los Responsables Tributarios Estudios comparados de los Derechos Español y Brasileño.* Tesis doctoral. Universidad de Salamanca. Salamanca, 2001.

30 Véase Ejemplo 1 y 2.

En el presente caso, por mandato legal, estamos ante la hipótesis de una solidaridad pasiva, donde cada uno de los codeudores, tanto contribuyente como el responsable, deben el todo de la deuda. Ante esto, es preciso hacer mención al régimen civil, pues en materia de impuestos, la solidaridad que emana de la actuación del sustituto no tiene un régimen jurídico autónomo, por lo que se tendría como fuente supletoria lo prescrito por el Código Civil, en concordancia con el Art. 14 del Código Tributario, que establece:

> Art. 14.- Las disposiciones, principios y figuras de las demás ramas del Derecho, se aplicarán únicamente como normas supletorias y siempre que no contraríen los principios básicos de la tributación. La analogía es procedimiento admisible para colmar los vacíos de la ley, pero en virtud de ella no pueden crearse tributos, exenciones ni las demás materias jurídicas reservadas a la ley.[31]

En otras palabras, ante la ausencia de un régimen autónomo que regule la solidaridad en materia tributaria, se debe remitir a las reglas del Código Civil que regulan la solidaridad.

En el ámbito civil, Edgardo Saux y Enrique Müller han manifestado que por obligación solidaria se entiende a "aquellas en las que existen varios acreedores y deudores, una sola prestación y una única causa".[32] Asimismo, Cubides expresa que esta obligación se denomina, de igual manera, "*in solidum,* expresión latina que da idea de totalidad, o de ser algo completo o entero, etimología sin duda aplicable a la prestación a cargo o a favor de cada uno de los sujetos que intervienen".[33]

De esta forma, podemos encontrar que en el ordenamiento jurídico ecuatoriano, el Art. 1527 del Código Civil prescribe que:

31 Código Tributario. *Óp. cit.,* Artículo 14.

32 Müller, Enrique y Saux, Edgardo. *Responsabilidad civil contractual y aquiliana.* Bogotá: Universidad Nacional del Litoral, 2005, p. 27.

33 Cubides Camacho, Jorge. *Obligaciones.* Bogotá: Pontificia Universidad Javeriana, 2005, p. 67.

> Art. 1527.- En general, cuando se ha contraído por muchas personas o para con muchas la obligación de una cosa divisible, cada uno de los deudores, en el primer caso, está obligado solamente a su parte o cuota en la deuda; y cada uno de los acreedores, en el segundo, sólo tiene derecho para demandar su parte o cuota en el crédito. Pero en virtud de la convención, del testamento o de la ley, puede exigirse a cada uno de los deudores o por cada uno de los acreedores el total de la deuda; y entonces la obligación es solidaria o in sólidum.La solidaridad debe ser expresamente declarada en todos los casos en que no la establece la ley.34

De esta manera, al aplicar el Art. 1527 del Código Civil a la figura de la responsabilidad tributaria, se tiene que la fuente de la solidaridad del responsable-sustituto es la ley, razón por la cual "puede exigirse a cada uno de los deudores o por cada uno de los acreedores el total de la deuda".

No obstante, ante el pago realizado por el responsable tributario, este queda subrogado en la acción del acreedor con todos sus privilegios y seguridades, conforme a lo prescrito por el Art. 1538 del Código Civil[35]; acción que tiene implícita un derecho a repetir lo pagado en contra del contribuyente en juicio verbal sumario, conforme a lo establecido por el Art. 26 inciso final del Código Tributario.

6.3. Responsabilidad sustituta en materia tributaria

El responsable sustituto ocupa el lugar del contribuyente para cumplir con la obligación, criterio que se ve reforzado en la sentencia del Tribunal Supremo Español del 5 de diciembre 1996, que es preciso destacar para llegar a un mayor entendimineto de la forma sobre cómo opera esta responsabilidad. Esta sentencia, en su parte pertinente, señala que:

> [...]existiendo un sustituto legalmente previsto, la Administración Tributaria no puede elegir a quien exigir la prestación, debiendo requerir el pago al sustituto y solo una vez acreditada la insolvencia del mismo y declarado fallido el expediente, podrá dirigirse al contribuyente, a quien deberá conceder el periodo voluntario del pago (énfasis añadido).[36]

En consecuencia, se puede ultimar que el sustituto, al tener una relación directa con el Fisco, tiene una responsabilidad sustituta. Sin embargo, el establecimiento de esta responsabilidad en el Ecuador se ha realizado sin un régimen legal autónomo que especifique las circunstancias y los efectos en los que operaría este tipo de responsable tributario, así como también las diversas acciones que tiene el mismo para poder repetir, en contra del contribuyente, el pago efectuado.

En el caso del responsable sustituto, el contribuyente es desplazado de forma total de la relación jurídica, es decir, hay un vínculo directo entre Fisco y sustituto. Es así que, a partir de la imposición que prescribe la ley para que el sustituto ocupe el lugar del contribuyente, se puede colegir que sobresalen las siguientes implicaciones:

1. La obligación nace a partir del presupuesto previsto para la sustitución, condicionado a la ocurrencia del hecho imponible.

2. El sustituto es un sujeto pasivo distinto del generador del hecho imponible (contribuyente). Este es impuesto por la ley para el cumplimiento de las obligaciones formales y materiales derivadas del referido hecho.

3. El sustituto actúa como responsable tributario en lugar del contribuyente, siendo el nuevo obligado frente al fisco, por lo que debe soportar la obligación tributaria con su propio peculio.[37]

---

34 Código Civil de la República del Ecuador [en adelante, Código Civil]. Artículo 1527. Registro Oficial No. 46 de 24 de junio 2005.

35 Artículo 1538.- El deudor solidario que ha pagado la deuda, o la ha extinguido por alguno de los medios equivalentes al pago, queda subrogado en la acción del acreedor con todos sus privilegios y seguridades; pero limitada, respecto de cada uno de los codeudores, a la parte o cuota que tenga este codeudor en la deuda. Código Civil. *Óp. cit.*

36 Lago Montero, José María. *La sujeción a los diversos deberes y obligaciones tributarios*. Madrid: Marcial Pons, 1998, p. 72.

37 Independientemente de que pueda ejercer el derecho de repetición.

4. El sustituto se halla expuesto a la aplicación de sanciones derivadas del incumplimiento de la obligación tributaria.[38]

5. El sustituto tiene la obligación de determinación e ingreso del tributo, con todas las consecuencias jurídicas y penales que ello significa.

Respecto al primer punto, la sentencia de fecha 17 de marzo de 2008, No. 6738/2003 del Tribunal Supremo Español, en la que se interpone un recurso de casación en contra de la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo, de fecha 5 de junio de 2003, en su parte esencial determina que la diferencia entre contribuyente y sustituto es que el contribuyente se encuentra obligado a soportar la carga tributaria derivada del hecho imponible. En cambio, el accionar del sustituto nace por imposición de la ley, ocupando plenamente el lugar del contribuyente.[39]

En cuanto al segundo punto, es importante recordar que el sustituto actuará únicamente en virtud del hecho generador de la obligación tributaria, por el que quedó vinculado en un inicio. Un ejemplo de la previsión que hace la ley respecto a los casos en los que actúa esta figura es el relacionado con la retención en la fuente que debe hacer el empleador analizado previamente.

En relación al desplazamiento, al cual se refiere el numeral tercero, tomando como base los criterios acogidos en la Sentencia No. 6738/2003 del Tribunal Supremo Español, se define que “la obligación que nace para el sustituto es igual a la de un obligado directo, puesto que este no solo responde por el pago de la obligación principal, sino también por el cumplimiento de todos los deberes formales”.[40]

38 Véase Ejemplos 1 y 2.

39 Tribunal Supremo Español. Sentencia No. 6738/2003, de 17 de marzo de 2008. Citado en Paulsen, Leandro. *Las Obligaciones de los Sustitutos y los Responsables Tributarios Estudios comparados de los Derechos Español y Brasileño.* Tesis doctoral. Universidad de Salamanca. Salamanca, 2001.

40 *Ibíd.*

Finalmente, los numerales cuarto y quinto versan sobre la responsabilidad de carácter jurídico y penal que pueden llegar a tener los sustitutos. Al respecto, se puede evidenciar que en la legislación tributaria ecuatoriana existe un vacío legal en torno a este tema dentro del ámbito penal, puesto que la sanción prescrita para efectos tributarios tiene relación con la defraudación tributaria prevista en el Art. 298 del Código Orgánico Integral Penal, mas no con un régimen autónomo aplicable a esta figura. Sin embargo, queda claro que el sustituto nunca queda obligado más allá de lo que debe el obligado principal.

Con base en esto se puede ultimar que su responsabilidad es de tipo patrimonial, puesto que una vez que se han configurado los requisitos prescritos por la ley para que opere la actuación del sustituto, él mismo responde ante la obligación con su propio patrimonio. Por otro lado, y siguiendo en criterio de Juan Calvo en aplicación directa del principio de culpabilidad[41], “las sanciones que surgen a partir del incumplimiento de la obligación tributaria sean estas de contenido penal o administrativo, no pueden ser transmitidas al sustituto”.[42]

7. Derecho de repetición

Por último, es propio del tema examinar las condiciones en las cuales opera este derecho a favor del sustituto, una vez que se ha extinguido la obligación tributaria. El derecho a repetir tiene su origen en el enriquecimiento sin justa causa y se entiende como el “incremento en el patrimonio de una persona a costa de otra, de tal forma que existe un patrimonio enriquecido y otro empobrecido naciendo en el

41 El principio de culpabilidad en la comisión de las infracciones tributarias se encuentra íntimamente relacionado con el principio de presunción de inocencia que ampara al presunto sujeto infractor, de manera tal que este no tiene que probar su inocencia, siendo la Administración la que ha de probar su culpabilidad.

42 Calvo V, Juan. “El Principio De Culpabilidad En Las Infracciones Tributarias A La Luz De La Reciente Doctrina Jurisprudencial” http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/revistas/cron_trib/boletin_2011_07.pdf (acceso: 16/06/2015).

individuo enriquecido la obligación de restituir".[43] El sustituto, al responder por la imposición, ante la obligación tributaria con su propio peculio, tiene derecho de repetición, concordando con lo prescrito en el Art. 26, inciso final, del Código Tributario. En palabras de Riofrío, si nada se dice al respecto de la restitución, nace por regla general el derecho a que se restituya lo pagado por concepto de deuda ajena.[44]

En consecuencia, en el supuesto de pago de la obligación tributaria por el sustituto, conforme al Art. 26 inciso final del Código Tributario, nace para el sustituto el derecho de repetir lo pagado en contra del contribuyente, siendo la vía verbal sumaria el mecanismo idóneo para hacer efectivo el derecho de repetición con base en lo establecido por el artículo antes citado. De la misma manera, se deben aplicar las normas supletorias previstas en el Código Orgánico General de Procesos, todo esto en virtud de la remisión expresa que hace el Código Tributario en su Art. 14.

8. Conclusiones

Una vez realizado el análisis respectivo en torno a la adopción de la figura del sustituto en el ordenamiento jurídico ecuatoriano se concluye que:

1. Respecto a la efectividad del sustituto.- Se debe considerar a este tipo de responsable como un acierto en materia tributaria, principalmente porque permite el cumplimiento del objetivo que persigue la Administración Tributaria, esto es la recaudación de impuestos.

2. En torno a las implicaciones dentro del ordenamiento jurídico que conlleva la aplicación de esta figura.- Se debe ultimar la existencia de una relación directa entre el sustituto y el Fisco, estableciéndose así, una obligación por deuda propia que tiene su origen en el mandato legal. De allí que el sustituto actúa como responsable tributario en lugar del contribuyente.

3. En cuanto al alcance.- El sustituto tiene directa aplicación en casos como:

a) Retención en la fuente por parte del empleador (Art. 43 de la LORTI).

b) Ingresos de no residentes, en torno a la enajenación de acciones total o parcial, de establecimientos permanentes o sociedades Art. 39 inciso final LORTI).

4. Respecto a las sanciones jurídicas aplicables a esta figura.- Se logra evidenciar un vacío legal, puesto que no existe norma expresa que sancione el incumplimiento de pago, por lo que se entendería que se aplican las normas de responsabilidad patrimonial derivadas del incumplimiento.

5. Por último, con relación al derecho de repetición que nace a favor del sustituto.- Se determina que el pago extingue la obligación tributaria. A su vez, nace el derecho que tiene este tipo de responsable a ejercer el pago como acreedor del contribuyente, conforme lo prescrito en el Art. 26 del Código Tributario y normas supletorias, en virtud de lo establecido por el Art. 14 del cuerpo legal antes mencionado.

Por lo expuesto, consideramos que la adopción de esta figura en el ordenamiento jurídico ecuatoriano es un acierto en materia tributaria. Todo esto debido a que se logra efectivizar la facultad recaudadora que tiene la Administración en materia de impuestos. No obstante, se debe criticar que la adopción de esta figura se ha hecho sin un análisis previo de la realidad ecuatoriana, debido a que esta ha sido una figura desarrollada en el sistema jurídico español e incorporada ahora al Código Tributario ecuatoriano.

43 Martínez, Aguirre Carlos. "Notas sobre enriquecimiento sin causa en Derecho Navarro", p. 125. Citado en Riofrío Terrazas, Francisco Geovanny. *Falta de Regulación del Enriquecimiento sin Causa como Fuente de Obligaciones en el Código Civil ecuatoriano*. Tesis de Grado. Universidad Nacional de Loja. Loja, 2010, p. 4.

44 *Ibíd*.

Aquello provoca problemas como los ya analizados a lo largo de este artículo, principalmente en lo que respecta al alcance de la responsabilidad del sustituto frente al Fisco y a las consecuencias jurídicas y penales que nacen para este.

Por otro lado, no se delimitan las definiciones de cada uno de los nuevos conceptos introducidos en el Código Tributario, por lo que fácilmente la Administración Tributaria es susceptible de cometer errores al momento de aplicar esta figura. De la misma manera, existe una confusión entre solidaridad y responsabilidad tributaria, puesto que el Art. 26 del cuerpo legal antes citado prescribe que toda obligación tributaria es solidaria entre responsable y contribuyente, sin determinar cuál es el alcance propio de este régimen.

Sin embargo, luego de la investigación realizada en el presente estudio, se puede concluir que el sustituto es un tipo de responsable tributario, quien sin haber dado origen al hecho imponible responde ante la Administración Tributaria. Este se configura como un auténtico contribuyente, pues el contribuyente original es desplazado en su totalidad de la relación jurídica. Por último, en virtud del derecho de repetición que nace para el sustituto por el cumplimiento de la obligación tributaria, el contribuyente originario no queda exento del pago al sustituto.

9. Bibliografía

Benítez Chiriboga, Mayté. *Manual Tributario.* Quito: Corporación de Estudios y Publicaciones, 2009.

Cabanellas, Guillermo. *Diccionario Jurídico Elemental.* Buenos Aires: Heliasta, 2009.

Calvo V, Juan. "El Principio De Culpabilidad En Las Infracciones Tributarias A La Luz De La Reciente Doctrina Jurisprudencial". http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/revistas/cron_trib/boletin_2011_07.pdf (acceso: 16/06/2015).

Cerana, Juan Pablo. *Los Obligados al Pago de la Obligación Tributaria. Su presencia en la Ley 11.683 de la República Argentina.* Tesis de grado. Universidad Abierta Interamericana. Rosario, 2004.

Cubides Camacho, Jorge. *Obligaciones.* Bogotá: Pontificia Universidad Javeriana, 2005.

D' Agostino, José R. "La compensación y el responsable sustituto". Argentina: *Diario Ámbito Financiero,* 2003.

González Ortiz, Diego. "La figura del Responsable Tributario en el Derecho Español". *Universitat de Valencia* (2003).

Lago Montero, José María. *La sujeción a los diversos deberes y obligaciones tributarios.* Madrid: Marcial Pons, 1998.

Larrañaga, María Victoria y López González, Héctor. *Sistema de Responsabilidad Tributaria en el Derecho Vigente.* Montevideo: Dirección General Impositiva, 2008. http://www.dgi.gub.uy/wdgi/agxppdwn?6,4,511,O,S,0,11464%3BS%3B1%3B870, (acceso: 16/06/2015).

Luchena Mozo, Gracia María. *Retenciones e ingresos a cuenta en el impuesto sobre la renta de las personas físicas.* Real: Ediciones Universidad de Castilla la Mancha, 1997.

Müller, Enrique y Saux, Edgardo. *Responsabilidad civil contractual y aquiliana.* Bogotá: Universidad Nacional del Litoral, 2005.

Paulsen, Leandro. *Las Obligaciones de los Sustitutos y los Responsables Tributarios Estudios comparados de los Derechos Español y Brasileño.* Tesis doctoral. Universidad de Salamanca. Salamanca, 2001.

Real Academia de la Lengua Española. http://www.rae.es (acceso: 16/06/2015).

Riofrío Terrazas, Francisco Geovanny. *Falta de Regulación del Enriquecimiento sin Causa como Fuente de Obligaciones en el Código Civil ecuatoriano.* Tesis de Grado. Universidad Nacional de Loja. Loja, 2010.

Ross, Jaime. *Derecho Tributario Sustantivo.* Santo Domingo: Editorial CAPGEFI, 2009.

Valdés Costa, Ramón. *Curso de Derecho Tributario.* Bogotá: Temis, 2001.

Legislación:

Código Civil de la República del Ecuador. Registro oficial No. 46 de 24 de junio 2005.

Código Tributario de la República del Ecuador. Registro Oficial No. 38 de 14 de junio de 2005.

Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno de la República del Ecuador. Registro Oficial No. 463 de 17 de noviembre de 2004.

Reglamento a la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno de la República del Ecuador. Registro Oficial No. 209 de 8 de junio de 2010.



KAREN SICHEL
Universidad San Francisco de Quito, estudiante del Colegio de Jurisprudencia, Campus Cumbayá, Casilla Postal 17-1200-841, Quito 170901, Ecuador. Correo electrónico: ksichel@estud.usfq.edu.ec

Recibido/*Received:* 06/08/15
Aceptado/*Accepted:* 15/09/15

Los derechos de los otros

Resumen

Ciento cincuenta y cinco años después de que el Código Civil categorizó a los animales como objetos, se analizan las consecuencias del cambio de paradigma de los animales hacia sujetos de derechos u objetos de protección jurídica. Entendiéndose que los animales son seres capaces de experimentar dolor, corresponde analizar el planteamiento que busca protegerlos de la violencia. El presente artículo expone a los animales como parte del grupo de *los otros,* entendiéndose como tal a aquellos que en algún momento fueron o son excluidos, víctimas de la irracionalidad. La reivindicación de los derechos de los animales debe entenderse como un problema de justicia de nuestra época, ¿existen razones legítimas para negarles protección jurídica a los animales? Se analizarán, en concreto, tres posibles tesis. La primera, propone a los animales como objetos de derechos; la segunda, como sujetos y, finalmente, la tercera, como objetos de protección. Se buscará demostrar el reto que implica la categorización de los animales en un concepto jurídico no tradicional, además de justificar la urgencia del mismo. Actualmente, el Ecuador atraviesa un momento crucial en cuanto a los derechos de los animales se refiere, pues se discuten proyectos legislativos importantes en la materia. Además, se analizarán los cambios legislativos y jurisprudenciales que otros países han desarrollado a favor del reconocimiento de los derechos de los animales.

Palabras clave: Derechos de los animales, bienestar animal, Derecho animal, Ley Orgánica de Bienestar Animal LOBA, semovientes, derechos no humanos, sensocentrismo, especismo.

The Rights of the Others

Abstract

One hundred fifty-five years after the Civil Code categorized animals as objects of law, the consequences of an eventual paradigm shift of animals as subjects of rights or objects of legal protection are analyzed in this article. Provided that animals are beings capable of experiencing pain, corresponds to analyze the approach that seeks to protect them from violence. This article exposes animals as part of the others, understood as those who were or are excluded as victims of human irrationality. Are there legitimate reasons to deny legal protection to animals? Specifically, three possible dissertations are analyzed: animals as objects, animals as subjects of rights and finally animals as objects of legal protection. Under this context, the article looks forward to demonstrate the challenge of categorizing animals in a non-traditional legal concept and the urgency of doing so. As well, the Ecuadorian situation is analyzed in terms of animal rights movement, given that important legislatives projects than in this filed are being discussed. In addition, it analyzes changes in laws and jurisprudence that other countries have developed in favor of the recognition of the rights of the animals.

Keywords: Animal rights, animal welfare, animal law, Ley Orgánica de Bienestar Animal LOBA, human rights, sentiocentrism, speciesism.

1. Introducción

Los otros son aquellos individuos que han sido deliberadamente excluidos del círculo de respeto de un grupo dominante, son quienes han sido víctimas de la desigualdad y discriminación, de la irracionalidad de los poderosos. Mujeres, esclavos, niños, extranjeros, tienen algo en común: todos han sido parte de *los otros.* Mal se diría entonces que la discusión sobre los derechos de *los otros* es actual. Al contrario, es tan antigua como el reconocimiento de los derechos, cuando los considerados inferiores, cansados de la opresión, se movilizaron y lucharon por la igualdad, trayendo a la mesa la pregunta: ¿tienen derechos *los otros?*

Afortunadamente, muchos de los que alguna vez fueron excluidos han triunfado en su lucha y han logrado, al menos, la igualdad formal.[1] Las mujeres, no hace mucho, eran discriminadas y carecían de capacidad jurídica. Así, aún en 1872, la Corte Suprema de Estados Unidos establecía que las mujeres "no son sujetos legales" y reafirmaba que "no tienen existencia legal separada de la de su esposo".[2] Los derechos de las mujeres fueron consolidados en el siglo XX, como resultado de la lucha de las sufragistas.[3] Ellas reclamaron su reconocimiento como sujetos legales para lograr igualdad frente a los hombres. Es así que, apenas en 1920, se ratificó la decimonovena enmienda de la Constitución de Estados Unidos, en la que se prohíbe la discriminación de género para ejercer el derecho al voto.[4]

1 Entendiéndose que existen dos dimensiones del principio de igualdad: la igualdad formal y la material. A breves rasgos, la primera se refiere a la igualdad ante la ley, mientras que la igualdad material son los mecanismos y herramientas que se utilizan para efectivizar la igualdad formal.

2 Corte Suprema de Justicia de Estados Unidos. *Bradwell v. State of Illinois*. Sentencia de 15 de abril de 1872.

3 Sufragistas son parte del movimiento del sufragismo. Es un movimiento iniciado en Estados Unidos y en el Reino Unido que busca la reivindicación de los derechos de las mujeres, *vid*. Caffarena de Jiles, Elena. *Un capítulo en la historia del feminismo*. Ediciones del Mench, 1992 p. 23.

4 Constitución de Estados Unidos. Enmienda 19. Ratificada 18 de agosto de 1920.

La situación de los esclavos fue aún peor, pues ellos eran considerados verdaderos objetos[5], sobre los cuales un sujeto ejercía derechos reales y así, la discriminación de las personas de raza negra se perpetuó legítimamente. Todavía en 1896[6], la Corte Suprema de Estados Unidos sostenía que el *apartheid* no era una forma de desigualdad, sino que era meramente un sistema para la administración de espacios entre grupos "con raza" y "sin raza". Es apenas en 1965, con la expedición de la Convención Internacional para la Eliminación de todas formas de Discriminación Racial[7], cuando se logra un compromiso por parte de los Estados para obtener una verdadera inclusión que permitiría materializar el principio de igualdad.[8]

Mencionar estas luchas sociales resulta útil para recordar que todas las exclusiones que, en la actualidad, parecerían completamente irracionales fueron, en su momento, legales. El hecho de que una conducta sea permitida por la ley, no significa que sea legítima.[9] Es más, la mayoría de injusticias han sido en algún punto permitidas[10], esto responde a que la conquista de derechos implica una lucha contra el poder. Y aunque mucho se ha avanzado desde el siglo XVIII, en donde solo el varón, padre de familia, propietario y mayor de 25 años era considerado sujeto de derechos [sic][11], aún queda mucho por hacer por otros y sobre ellos trata este artículo, sobre los eternos inferiores: los animales.

5 Estatuto de Roma sobre los Crímenes Internacionales (1998). Artículo 7, literal c.- "Que el autor haya ejercido uno de los atributos del Derecho de Propiedad sobre una o más personas como comprarlas, venderlas, prestarlas o darlas en trueque o todos ellos o les haya impuesto algún tipo similar de privación de la libertad."

6 Corte Suprema de Justicia de Estados Unidos. *Plessy v. Ferguson*. Sentencia 18 de mayo de 1896.

7 Convención Internacional sobre la Eliminación de todas formas de Discriminación Racial (1965).

8 Convención Internacional sobre la Eliminación de todas formas de Discriminación Racial (1965). Artículo 5.

9 Carrillo, Prieto Ignacio. *Legalidad y Legitimidad: Teoría del poder y teoría de la norma*. Gaceta Mexicana de Administración Pública Estatal y Municipal 16-17 (1985), pp. 135-140. http://www.juridicas.unam.mx/publica/librev/rev/gac/cont/16/pr/pr26.pdf (acceso: 27/09/2015).

10 Muchos ejemplos al respecto: el Holocausto, el machismo, el maltrato infantil, opresión a los trabajadores, entre otros.

11 Clavero, Bartolomé. *Happy Constitution: cultura y lengua constitucionales.* Madrid: Ed. Trotta, 1997, p. 22. Citado en Fajardo, Ricardo y Cárdenas, Alexandra. *El Derecho de los animales.* 1era Edición. Bogotá: Legis, 2007, p. 6.

El movimiento animalista ha conceptualizado la situación actual de los animales como *esclavitud animal,* en analogía con la situación de los esclavos, quienes igualmente eran considerados jurídicamente objetos en su época. A la final, esto es precisamente lo que el ser humano ha hecho con los animales, los ha puesto a su servicio para todo lo que necesita: alimentación, vestimenta, experimentación, entretenimiento, etc. Así, los animales se han convertido en sirvientes de los humanos.

Los animalistas, conscientes de esta injusticia, buscan alcanzar un cambio de paradigma, para que los animales dejen de ser meros objetos de los que los humanos se benefician. Para ellos, los animales existen en el mundo por sus propias razones y no fueron hechos para que el ser humano tome ventaja de ellos, del mismo modo que otros grupos vulnerables no pertenecían a sus opresores. Sin lugar a dudas, la discusión respecto del estatus jurídico de los animales se trata, en el fondo, del reconocimiento de derechos de un grupo históricamente oprimido.

Siendo este un tema complejo, se analizarán, en primer lugar, las posibles respuestas a la situación de los animales y las diferentes alternativas que estas ofrecen. La primera tesis considera que los animales son por definición, bienes, es decir, cosas que se encuentran enriquecidas por una función económica. Mientras que la tesis contraria establece que los animales son sujetos de derecho, es decir, que tienen la susceptibilidad de adquirir derechos. Finalmente, se analiza la posibilidad de los animales como objetos de protección jurídica.

2. Los animales como objetos

La primera tesis sostiene que los animales deben permanecer en su categoría de objetos de derecho, sobre los que el ser humano puede ejercer derechos reales, sin límite alguno o diferencia por su calidad de

animales. Implicaría entonces que los animales son objetos de apropiación de los sujetos de derecho y, por ende, no gozarían de derecho alguno. A continuación, se analizan los argumentos más comunes que rechazan la categorización de los animales como sujetos: la correlatividad de las obligaciones y la ausencia del componente humano. En primer lugar, se ha establecido que de acuerdo a la correlatividad de derechos y obligaciones sería imposible que los animales tengan derechos, porque no se puede tener derechos sin, paralelamente, contraer obligaciones.

En este punto, es preciso realizar una aclaración importantísima: reconocer los derechos subjetivos de los animales no se trata de darles capacidad de ejercicio[12] para que adquieran derechos en una relación jurídica, sino que se busca que la norma les reconozca como titulares de ciertos derechos, para protegerles del abuso de los seres humanos.

Además, la correlatividad de los derechos no se debe analizar aisladamente en un mismo sujeto, sino en una relación jurídica. En este caso, la correlación de derecho-obligación está en la obligación (del ser humano) de respetar el derecho (del animal). Es así como Hans Kelsen ha establecido que la relación jurídica fundamental es la de la obligación, por lo tanto, para que un sujeto tenga derechos no es necesario que tenga obligaciones, pero sí que los otros tengan obligaciones respecto de él, en el caso de los recién nacidos, por ejemplo, quienes no son capaces de contraer obligaciones, sin embargo, todos están obligados a respetar sus derechos.

También se ha polemizado sobre el reconocimiento de los animales como sujetos de derechos, debido a que no son humanos. Lo que está detrás de esta idea es que los derechos son inherentes al ser humano y ajenos a lo no humano. Cabe aclarar que en el Ecuador, sujeto de derechos no es sinónimo de persona. Una persona es todo miembro de la especie humana[13], mientras que un sujeto de derechos es cualquier ente con personalidad jurídica, es decir, con capacidad de adquirir derechos y contraer obligaciones. Por ello, para ser sujeto de derechos basta que se los reconozca normativamente como tal, sin atender al requisito humano.[14]

Lo anterior se evidencia en el ordenamiento jurídico ecuatoriano, pues existen varios ejemplos donde se reconoce la categoría de sujetos de derechos a entes no humanos. Un ejemplo es la naturaleza[15], a la cual se la reconoció como sujeto de derechos en la Constitución de 2008. Otro ejemplo, y quizá menos controversial, es el de las personas jurídicas, quienes son entes, ficciones dotadas de personalidad jurídica. En definitiva, no sería la primera vez que el Derecho reconoce a no humanos la capacidad de adquirir derechos, por lo que la ausencia del carácter humano no es un obstáculo para que los animales sean sujetos de derechos, entendiéndose que al hacerlo no se los equipararía a la categoría de personas. Finalmente, no se busca que los animales tengan los mismos derechos que las personas, ni siquiera que se los incluya en esta categoría, pero sí que estén dotados de protecciones que les permita defenderse del abuso y de la negligencia de los humanos, de ahí que la obligación correlativa recae en los humanos.

Una de las teorías más famosas que rechaza a los animales como sujetos de derechos es la Teoría de Cohen, la cual tiene como fundamento que los animales no son sujetos racionales y morales y que, por lo tanto, no se les podría atribuir la calidad de sujetos de derechos. Esto implica que únicamente los sujetos racionales y con capacidades para hacer

12 Código Civil de la República del Ecuador. Art. 1461. Registro Oficial Suplemento No. 46 de 24 junio de 2005.

13 Código Civil Ecuatoriano. Artículo 41. Registro Oficial Suplemento No. 58 de 12 de julio de 2005.

14 Esto tiene relación a la teoría de la imputación normativa explicada más adelante.

15 Constitución de la República del Ecuador. Artículo 10, inciso segundo. Registro Oficial No. 449 de 20 de octubre de 2008.

un reclamo moral son susceptibles de adquirir derechos.[16] Sin embargo, como se demostrará a continuación estos tres requisitos que impone Cohen para el reconocimiento de un ente como sujeto de derechos terminarían excluyendo siempre a un grupo de seres humanos.

Sobre el requisito de racionalidad, en estricta aplicación de la Teoría de Cohen, se excluiría inevitablemente como sujetos de derecho a un grupo de seres humanos que por cualquier condición se ven impedidos del uso de razón. ¿Implicaría, por lo mismo, que una persona, con menor inteligencia a la promedio, deje de tener derechos? Es decir, el parámetro de la racionalidad resulta discriminatorio para los propios seres humanos.

Además, es preciso señalar que tal como Darwin logró probar: "No existe diferencia fundamental entre el hombre y los animales mayores en relación con sus facultades mentales, y con los otros animales la diferencia radica en el grado de la mente y no en su calidad [sic]".[17] Esto implica que no existe una sola inteligencia, no existe una sola manera de razonar. Al hablar de la inteligencia de los animales no se trata de una discusión de existencia, sino de grado; no es que no sean seres inteligentes, sino que lo son de diferente manera, tienen diferentes capacidades.

En consecuencia, aun en la aplicación del carácter de racionalidad, se les debería reconocer derechos a los animales porque si es que se entiende que los animales no son inferiores, sino diferentes solamente y que razonan y tienen capacidades a su manera, igualmente se les debe otorgar protección, de acuerdo a sus capacidades.

16 Para Cohen, derecho es un reclamo válido o potencial realizado por un agente moral, bajo el mandato de principios que gobiernan tanto al que reclama como al que recibe el reclamo. Cada derecho genuino tiene un poseedor, un destinatario y un contenido, *vid*. Cohen, Carl y Regan, Tom. *The Animal Rights Debate.* Boston: Rowman and Littlefield Publisher, 2000.

17 Darwin, Charles. *El origen de las especies.* Citado en Fajardo, Ricardo y Cárdenas, Alexandra. *El Derecho de los animales. 1era Edición. Bogotá: Legis, 2007.* p. 94.

En cuanto al requisito de capacidad de presentar un reclamo moral, este es un tema que ha sido superado en muchas legislaciones y también en Ecuador. En virtud de proteger un bien jurídico superior, la ley contempla ficciones para que el ente protegido pueda exigir su derecho. Sin recurrir a ejemplos progresistas, el incapaz relativo no necesariamente puede exigir, de manera directa, su propio derecho, sino es otro quien representa sus intereses.

En cuanto a que los animales carecen de responsabilidad moral, Cohen establece que son seres amorales, incapaces de diferenciar entre lo lícito y lo ilícito. Ante esto, cabe insistir en que al reconocer que los animales son sujetos de derecho, no se pretende reconocer todos los derechos que tienen los seres humanos, basta con que los animales puedan defender sus intereses en contra de los seres humanos y que se legitimen esos intereses como derechos. No por ello, los animales tendrían derechos entre sí, de otra manera, se llegaría al absurdo de que un león podría ser juzgado por asesinato. Es por esto que los animales serían sujetos de los derechos en concordancia con sus capacidades.

En conclusión, los argumentos sobre los que se sostiene la tesis contraria pretenden crear barreras legales entre los seres humanos y los animales, sin embargo, con los parámetros que han propuesto, terminan excluyendo casi siempre a grupos humanos. En el Ecuador, muchos de estos argumentos ya han sido superados cuando se reconocieron a sujetos no humanos, como la naturaleza o las personas jurídicas, como entes con personalidad jurídica. Es hora de proteger a los animales, más allá de ser un acto de compasión, les debemos justicia. Tomando en cuenta que Ecuador es uno de los Estados pioneros en desarrollar el constitucionalismo andino con la introducción del concepto del *sumak kawsay,* el reconocimiento de los animales como sujeto de derechos no sería contrario

a la Constitución, sino, encajaría en el desarrollo de este principio que busca armonía no solo entre los humanos, sino con lo demás que nos rodean. Llegó el momento de visibilizar a estas víctimas y garantizarles protección legal.

En primer lugar, hay que reconocer que el pensamiento judeocristiano ha tenido una influencia determinante en occidente y esto nos ofrece una primera explicación a la idea de superioridad del humano como especie. De acuerdo a esta corriente, el humano es la creación perfecta, hecha a "imagen y semejanza" de Dios y, por ello, el hombre está llamado a dominar a las bestias. El libro Génesis de la Biblia establece: ¨Ahora (el humano) se parecerá nosotros, y tendrá poder sobre los peces, las aves, los animales domésticos, y los salvajes y sobre los que se arrastran por el suelo".[18] Esta podría ser la primera explicación por la que hay resistencia al momento de proteger a los animales, porque quizá ha calado hasta el fondo la idea de que es un derecho del ser humano dominarlos y que estamos llamados para ello.[19]

En un Estado laico, la referencia a cualquier tipo de creencia religiosa es inválida para reconocer o extinguir derechos y obligaciones. Al contrario, este argumento se vuelve discriminatorio para quienes no comparten ese tipo de creencias. Aunque el pensamiento judeocristiano es suficiente para explicar la supuesta superioridad del hombre, no es suficiente para justificarla. Aun así, no está de más recordar que muchos pasajes de la Biblia han sido socialmente superados por discriminatorios en contra de las mujeres, los niños, etc.

Vale mencionar también la influencia del filósofo Descartes, quien igualmente ha calado en el pensamiento occidental. Él propone que los animales son máquinas animadas, incapaces de sentir, inferiores en todo sentido. De acuerdo a Descartes, los humanos debemos aprovechar y dominar a los animales, así, lo explica perfectamente:

> […] No experimentan placer ni dolor ni ninguna otra cosa. Aunque chillen cuando se les corta con un chuchillo o se retuerzan al intentar escapar del contacto con un hierro caliente, esto no significa [...] que sientan dolor en estas situaciones. Se rigen por los mismos principios que un reloj, y si sus actuaciones son más complejas que las del reloj, se debe a que este es una máquina hecha por el hombre, en tanto que los animales son máquinas infinitamente más complejas, hechas por Dios.[20]

Otras explicaciones se han aportado para intentar desentrañar la razón por la cual los seres humanos nos sentimos dueños de todo lo no humano. Por ejemplo, como el Contrato Social de Rousseau asimila lo salvaje y la violencia a los animales. También se ha considerado importante la influencia de los griegos, quienes creían que los animales fueron creados con la única misión de satisfacer al hombre. Así, por ejemplo, Aristóteles establece:

> Los demás animales no pueden ni aun comprender la razón, y obedecen ciegamente a sus impresiones. Por lo demás, la utilidad de los animales domesticados y la de los esclavos son poco más o menos del mismo género. Unos y otros nos ayudan con el auxilio de sus fuerzas corporales a satisfacer las necesidades de nuestra existencia.[21]

Sin embargo, a partir de entonces, la ciencia ha avanzado hasta demostrar que los animales vertebrados y algunos invertebrados, al tener un sistema nervioso, son capaces de diferenciar el placer

18 *La Santa Biblia.* Versión revisada por Cipriano de Valera (1602). Génesis. Salt Lake City: La Iglesia de Jesucristo de los Santos de los Últimos Días, 2007. http://media.ldscdn.org/pdf/lds-scriptures/holy-bible/holy-bible-spa.pdf (acceso: 09/08/2016)

19 *Vid*. Zaffaroni, Eugenio. *La Pachamama y el humano*. Buenos Aires: Editorial Colihue, 2012.

20 Singer, Peter. *Liberación Animal.* Madrid: Editorial Trotta, 1999, p. 247.

21 Aristóteles. *Política.* Traducción de Patricio de Azcárate. Madrid: FV *Éditions*, 1873.

del dolor y, al hacerlo, son a diario víctimas de la violencia y de discriminación.

A la final, la única ventaja que tiene esta tesis es el status quo. La opción más simple es apoyar a lo que siempre ha sido, pero ¿es la alternativa más justa? Cabe preguntarnos: ¿realmente los animales deberían ser considerados una cosa, como cualquier otra? Se acaban las excusas: es hora de protegerlos.

3. Los animales como sujetos de derechos

Esta tesis se desarrolló en Europa en el siglo XVIII, a partir de la Ilustración.[22] Antes de esto, en la Edad Media, no existía ni siquiera el respeto a la vida humana, peor aún a la vida animal. Se trata de una época en la que los espectáculos de diversión popular eran las aniquilaciones de herejes, la quema de gatos, entre otros. Paradójicamente, uno de los primeros libros que aborda el tema de los animales se titula "La Vindicación de los Brutos", esta obra trata a los derechos de los animales como una ridiculización de las ideas feministas de la época que planteaban extender los derechos hasta las mujeres.[23] Y es que en aquella época era motivo de burla el proponer que un grupo diferente al hombre sea considerado sujeto de derechos. [24]

Sin embargo, con la Ilustración comenzaron a surgir nuevos pensadores[25] que abogaron por prácticas humanas y repudiaron la violencia. Son ellos quienes comenzaron a percatarse sobre la injusticia que se propiciaba hacia los inferiores. Estas nuevas corrientes de humanidad comenzaron a tener efecto en los pactos sociales. Así, en 1822, se expidió, en Reino Unido, el primer acto normativo de protección animal, la Ley para prevenir la crueldad y el tratamiento inadecuado del ganado, también conocida como Ley Martin.[26] Este acto normativo es una clara aplicación del *ius animalium*[27] propuesto por Jeremy Bentham.[28]

Cabe, en primer lugar, analizar las diferentes tesis que se han propuesto determinar cuando el Derecho se encuentra frente a un objeto o frente a su sujeto: la teoría de la voluntad, la de los intereses legítimos y, finalmente, la de la imputación normativa. Ello, para concluir que ninguna de estas termina realmente excluyendo a los animales. Adicionalmente, se analizarán los argumentos que sustentan la subjetividad de los animales, estos son: la capacidad de sufrir, la eliminación de la violencia y el progresismo de los derechos.

Primero, y largo se ha discutido al respecto, se ha establecido que los animales carecen de voluntad. Ante esto, se despliegan debates jurídicos, científicos y filosóficos. En cuanto al jurídico, cabe señalar que si se asevera que los animales no son sujetos de derechos porque no tienen voluntad, vale decir entonces que solo tienen derechos aquellos sujetos que tienen voluntad. Nos encontramos frente a la teoría de la voluntad del derecho subjetivo.[29] Esta teoría vincula un carácter jurídico (derecho) a un hecho psíquico (voluntad), todo dentro de una esfera de la autonomía de la voluntad.[30] Si es que por dicho argumento se desconocen derechos a los animales, se deberían desconocer, por lo mismo, los derechos a las personas jurídicas, quienes no son capaces de tener voluntad.[31]

22 No por ello vale desconocer a filosofías orientales que promulgaban el respeto y la consideración hacia los animales, como el budismo, hinduismo, taoísmo, entre otros.

23 En específico es una reacción a la obra de Mary Wollstonecraft titulada "Vindicación de los derechos de la mujer¨ que fue publicada en 1792.

24 Satl, Henry. *Los derechos de los animales*. Madrid: Los libros de la Catarata, 1999.

25 Pensadores como: Jeremy Bentham, Víctor Hugo, Friedrich Nietzsche, Arthur Schopenhauer, entre otros.

26 En honor a Richard Martin, un miembro del Parlamento que trabajó para que se apruebe la ley, activista por los derechos de los animales.

27 Entiéndase por *ius animalium* al conjunto de principios que buscan proteger a los animales e incluirlos dentro de las consideraciones morales y legales de los seres humanos.

28 Satl, Henry. *Los derechos de los animales*. Madrid: Los libros de la Catarata, 1999.

29 Defendida por juristas como Savigny y Windscheid, *vid*. Von Savigny, Frederick Charles. *Of the vocation of our age for Legislation and Jurisprudence*. London: Littlewood&Co. Old Bailey. *Vid*. Windscheid, Bernhard. *Lehrbuch des Pandektenrechts*. Düsseldorf: J. Buddeus, 1875.

30 Vodanovic, Antonio. *Derecho Civil Parte Preliminar y Parte General*. Primer Tomo. Quinta Edición. Santiago de Chile: Ediar, 1990.

31 Código Civil Ecuatoriano. Artículo 569. Registro Oficial Suplemento No. 58 de 12 de julio de 2005.

Lo mismo se puede decir de los recién nacidos, quienes son incapaces de manifestar su voluntad, sin embargo, a nadie se le ocurriría concluir que por ello deben ser objetos, pues diferente es que la ley cree una ficción para reconocer su capacidad. Por lo tanto, este no es un impedimento real para reconocer los derechos de los animales.

Segundo, la teoría de los intereses legítimos[32] establece que lo que motiva al ordenamiento jurídico a reconocer la categoría de sujeto de derechos y proteger a un ente es el interés detrás de este.[33] Esta teoría nace como reacción a la de la voluntad, que, de acuerdo a Von Ihering, no era práctica y se contraponía con la realidad. Así, mucho se ha dicho sobre el componente que trae a colación este autor sobre qué es realmente interés y qué no. De acuerdo con él:

Dos elementos constituyen el principio del derecho: uno sustancial, que reside en el fin práctico del derecho, que produce la utilidad, las ventajas, las ganancias que esto aseguran; otro formal, que se refiere a ese fin únicamente como medio, a saber: protección del derecho, acción de la justicia. Los derechos son intereses jurídicamente protegidos.[34]

En este caso, nos encontramos ante los intereses de los animales, ¿deben estos ser protegidos por el derecho? O, tal como Ihering los categorizó, ¿son simples? Ciertamente los animales, al igual que el ser humano, tienen el interés de vivir libre de torturas y encajan en ciertos de los elementos que dotó Ihering al tema del interés, pues existe el valor de los animales, quienes al ser posibles víctimas de violencia deberían poder ser titulares de derechos subjetivos.

Finalmente, la teoría de la imputación normativa[35] zanja esta discusión estableciendo que un sujeto de derechos es todo ente que la norma le otorgue esta categoría. Para esta teoría basta con que la norma (que cumpla con los requisitos formales) reconozca a un ente como tal, para que sea susceptible de ser protegido. Es decir, solo se necesitaría de una norma que les reconozca a los animales como sujetos, para que puedan adquirir derechos.[36]

Podría, entonces, concluirse que, de acuerdo a estas teorías que han buscado definir cuándo el derecho debe proteger a un ente, los animales encajan en el ámbito de protección. Y es que a la final, ¿no es ese el fin último del derecho subjetivo? Dotar de protección a seres que se encuentran en indefensión.

Ahora bien, la subjetividad de los animales se sostiene, en primer lugar, en que la capacidad de sentir de los animales es fuente de subjetividad jurídica, pues la posibilidad de sentir dolor les convierte en potenciales víctimas de violencia y, por lo mismo, merecedores de protección jurídica. Esta idea se propone desde hace ya varios siglos con Jeremy Bentham, quien establece que para el reconocimiento de derechos "no debemos preguntarnos: ¿pueden razonar?, ni tampoco ¿pueden hablar?, sino ¿pueden sufrir?".[37]

En segundo lugar, debido a que el movimiento animalista es parte del pacifismo busca la reducción de la violencia y discriminación, independientemente de quién sea la víctima. El animalismo propone que las conductas violentas han sido abordadas desde la perspectiva equivocada: la de la víctima. Si bien las víctimas merecen protección, no son el centro del problema, pues justificar la violencia en virtud de la

32 Defendida por Von Ihering, *vid*. Von Ihering, Rudolph. *Die Jurisprudenz des täglichen Lebens*. G. Fischer, 1896. https://archive.org/details/diejurisprudenz00jhergoog (acceso 10/08/2016).

33 Vodanovic, Antonio. *Derecho Civil Parte Preliminar y Parte General. Óp. Cit*.

34 Von Ihering, Rudolf. *El Espíritu del Derecho Romano en las Diversas Fases de su Desarrollo,* T. IV, Madrid: De Bailly-Baillere e Hijos, 1892, p. 365

35 Defendida principalmente por Hans Kelsen y sus seguidores, *vid*. Kelsen, Hans. *La teoría pura del Derecho.* México: Instituto de Investigaciones Jurídicas, 1982. http://bibliohistorico.juridicas.unam.mx/libros/libro.htm?l=1039 (acceso 10/08/2016).

36 Vodanovic, Antonio. *Derecho Civil Parte Preliminar y Parte General. Óp. Cit*.

37 Bentham, Jeremy. *Introducción a los principios de la moral y la legislación*. New York: Hafner, 1948, p. 310.

víctima ha sido lo que ha causado que se propicien las mayores atrocidades del planeta; no porque se maltrate a una mujer, a un judío o a un animal es más o menos aceptable. Si todos ellos sienten por igual, merecen consideraciones de respeto similares para evitar que sufran.

La violencia no distingue sexo, raza, nacionalidad o especie, es una sola y debe ser repudiada en todas sus formas, pues no se trata de actos aislados, sino de un círculo de violencia que afecta, en definitiva, a toda la sociedad. El círculo de violencia se ha comprobado por varios estudios que vinculan a los abusadores de animales y a los de personas. Los resultados son consistentes: el maltrato a los animales es una característica común entre criminales.[38]

Finalmente, se argumenta que el reconocimiento de los derechos de los animales sería una manifestación en contra del antropocentrismo[39] y un paso a favor del *biocentrismo*[40], lo cual termina siendo beneficioso para el ser humano, pues al aprender a respetar las demás formas de vida que conviven con nosotros, y al conservarlas, se garantiza la supervivencia de nuestra especie.[41] La teoría del Derecho Animal no solo se forma por la justicia que se merecen los animales, sino que termina siendo un método de prevención de la destrucción masiva que afecta a los seres humanos. Para entender esto, es importante recordar que la ganadería es la industria más contaminante inventada por el ser humano[42], que la pesca ha acabado (mínimo) con tres cuartos de las zonas de pesca a nivel mundial y que al menos el 70% de los granos que se producen en el mundo son destinados para alimentar al ganado.[43]

En todas estas actividades no solo se perpetúa la discriminación hacia los animales, sino que se amenaza la conservación de nuestra propia especie. Hay que aceptar la posibilidad de que quizás la liberación animal no se dé por un progresismo de derechos, o por un acto de justicia, sino porque no es sostenible tener esclavos; al igual que ocurrió en la abolición de la esclavitud de los afrodescendientes con la revolución industrial.[44] Quizá, el cese de la esclavitud acabe, ya que su costo es mayor a lo que en realidad vale, pues como hemos visto, su continuación significa una amenaza para la especie humana. De ahí que el Derecho Animal se vincula con otras ramas como el Derecho Ambiental y los Derechos Humanos.

Si se entiende que el cambio se presenta necesario, compete ahora analizar las diferentes teorías jurídicas que se han planteado para la aplicación del Derecho Animal. A continuación, se analizarán las más relevantes: la teoría del dolor como fuente de subjetividad, la teoría del valor intrínseco de los animales y la teoría de la conciencia.

La teoría del dolor, como fuente de subjetividad, desarrollada por Richard Ryder[45], implica que

38 Estudios hechos por la Coordinadora de Profesionales por la Prevención de Abusos, *vid*. Cruz, Gabriela. *Relación entre maltrato animal y violencia, factores importantes para el diagnóstico abordaje y manejo*. http://www.coppaprevencion.org/files/CoPPA_animal_abuse_espanol.pdf (acceso: 27/09/2015).

39 El antropocentrismo es una concepción filosófica que se basa en que los seres humanos son el centro del funcionamiento social, es decir, los intereses del ser humano son *per se* más valiosos que cualquier otro y, por ello, todo lo no humano se encuentra a su servicio.

40 Entendiéndose al biocentrismo como una corriente que busca respeto hacia las otras formas de vida. Rechaza la premisa de que el ser humano debe ser el centro del desarrollo y plantea que se deben dar consideraciones a las demás especies que conviven en el planeta.

41 Este es un argumento eminentemente utilitarista, pues se continúa viendo a lo no humano como instrumento para garantizar la perpetuación de la especie humana.

42 *Vid*. *Enfrentando el cambio climático a través de la ganadería*. Organización de las Naciones Unidas para la Alimentación y la Agricultura (FAO), 2013. http://www.fao.org/3/a-i3437s.pdf (acceso: 27/09/2015)

43 El problema de la ganadería con la preservación del medio ambiente, *vid*. *La larga sombra del ganado*. Organización de las Naciones Unidas para la Alimentación y la Agricultura (FAO), 2006. ftp://ftp.fao.org/docrep/fao/011/a0701s/a0701s00.pdf. (acceso: 27/09/2015)

44 Rayner, Ed y Stapley, Ron. *El rescate de la historia*. Barcelona: Robinbook, 2007, p. 97: Cabe recordar que Abraham Lincoln, ex presidente de Estados Unidos, quien abolió la esclavitud a través de la XIII Enmienda de la Constitución, justificó esto como una medida económica y no porque creyera en la igualdad de la raza negra y blanca, de ahí que varios lo consideran racista.

45 *Vid*. Ryder, Richard. *Animal Revolution: Changing Attitudes Towards Specism*. Londres: Bloomsbury Academic, 2000. *Vid*. Ryder, Richard. *Speciesm Painism and Happiness*. Imprint Academic, Londres, 2011.

todo aquel que es capaz de sentir dolor debe ser considerado sujeto de derechos. Ryder introduce el término *especismo,* este debe entenderse como una aplicación concreta de discriminación. En analogía con el racismo o sexismo, en los que un grupo poderoso somete a otra raza o género, el especismo es el sometimiento a las demás especies por parte del ser humano. Ryder propone que no se logrará la igualdad, mientras las personas libres sigan discriminando y maltratando a otras especies, porque en el especismo se plasman las teorías discriminatorias más claras: una especie (humana) que esclaviza, abusa y maltrata a las demás, solo por la idea preconcebida e insostenible de que el ser humano es superior. Es lo mismo que un género abuse de otro o una raza de otra. En otras palabras, la pretendida exclusividad de derechos de los seres humanos sigue el mismo curso de irracionalidad que cualquier otro tipo de discriminación.[46]

Esto tiene sentido porque, nos guste o no, los seres humanos pertenecemos al Reino Animal, somos animales también. Ciertamente, existen muchas diferencias, pero compartimos una característica determinante y es que la capacidad de sentir dolor no distingue especie. A la final, si consideramos a los derechos como una ficción que creó el ser humano para proteger a los débiles del abuso de poder: ¿qué nos detiene para reconocer derechos a los animales? ¿Hasta cuándo vamos a seguir creyendo que tener poder significa tener la razón? Si los animales pueden sufrir, tienen el derecho a que no se les cause sufrimiento. Entonces, aplicando esta teoría, los seres humanos tendríamos con los animales una obligación de no hacer, de abstenernos de causarles dolor.

La teoría del valor intrínseco de los animales, propuesta por Tom Regan, establece que la fuente de derechos subjetivos es ser sujeto de vida. Así, Regan busca ampliar el concepto del valor inherente que Kant concedió solamente a los seres humanos. Regan considera que los animales tienen un valor por sí solos y, por ello, merecen protección, no porque afecte a los humanos de alguna manera, sino porque su existencia es valiosa por sí sola. Su posición se opone a la concepción de que los animales tienen meramente un valor instrumental.

En otras palabras, la discusión que se plantea al reconocer el valor intrínseco de los animales es la incompatibilidad que existe entre el derecho natural y el derecho positivo. Si los animales tienen derechos por el simple hecho de ser animales, las normas lo deberían reconocer, no otorgar. De acuerdo a esta teoría, no somos los humanos los que les damos los derechos, ellos ya los tienen. Se aplica, entonces, el razonamiento del Tribunal de Nüremberg que juzgó a los militares de la Alemania Nazi. Si es que los animales no tienen derechos por el hecho de ser animales (valor inherente), se cae la lógica de que los humanos tenemos derechos por el hecho de ser humanos. Si es que establecemos que los animales no tienen derechos, porque no tienen valor, es porque el ser humano elige a quién dar valor y a quién no, de acuerdo a sus intereses, lo cual resulta sumamente riesgoso. Al final, lo que propone Regan es que la discriminación que lleva a la exclusión de los derechos de los animales sigue la misma lógica que cualquier otro tipo de discriminación humana.

Por otro lado, la teoría que propone Steven Wise tiene como base que los derechos son "una ventaja teórica conferida por reglas legales reconocidas".[47] Por lo tanto, sugiere que no existe razón para que se extiendan derechos básicos a algunos animales. Wise cuestiona la negación de la personalidad jurídica a ciertas especies (chimpancés, bonobos, delfines, entre otros) que comparten la estructura genética con el ser humano y es que si somos prácticamente

46 Francione, Gary y Garner, Robert. *The Animal Rights Debate*. New York: Columbia University Press, 2010, p. 10.

47 Wise, Steven. *Rattling the Cage*: *Toward Legal Rights For Animals*. Boston: Da Capo Press, 2000, p. 53.

iguales genéticamente ¿qué nos hace tan diferentes jurídicamente? Wise soluciona el problema de la subjetividad jurídica con el argumento de que los animales deberían ser protegidos de todos los actos que se propugnen en contra de su integridad física y de su libertad corporal. Para esto vincula la conciencia con la autonomía de las especies animales.[48]

Así se ha intentado responder al problema de la subjetividad jurídica de los animales. Ante estas teorías, el criterio más acertado es reconocer como sujetos de derechos a todos los seres capaces de sentir dolor[49], porque son ellos los que pueden ser maltratados y ser víctimas de violencia. Esto no implicaría de ninguna forma que los animales tendrían los mismos derechos que los humanos, sino solo aquellos derechos que ellos requieren de acuerdo a sus necesidades y capacidades.

En este punto comienza un tema más complejo aún: la diferenciación de los grados de protecciones que se necesita para cada especie. Uno de los mejores criterios para la aplicación de las teorías analizadas es el de la Organización Internacional de Sanidad Animal (OIE). La OIE considera que los animales saludables deben gozar de las siguientes protecciones: vivir libres de hambre, de sed y de desnutrición, libres de temor y de angustia, libres de molestias físicas y térmicas, libres de dolor, de lesiones, de enfermedad y libres de manifestar su comportamiento natural. [50] Estas protecciones, reconocidas como las cinco libertades básicas de los animales, son ciertas consideraciones mínimas que el humano debe respetar en la relación con un ser de otra especie. La consecuencia jurídica sería no solamente una obligación de no hacer para el humano, es decir, de abstenerse a causarles dolor, sino una obligación de hacer, positiva, para que los animales que están a su cuidado gocen de sus cinco libertades básicas. El reconocer esto sería el primer paso para la liberación animal, hacia una sociedad menos violenta y que respete lo no humano.

El movimiento animalista se divide en dos corrientes: quienes trabajan por alcanzar la igualdad animal y quienes buscan el bienestar animal. Aún cuando ambos reconocen que los animales merecen salir de su status de sometimiento, existen diferencias importantes entre estos dos grupos. Los primeros creen que se debería ampliar el principio de igualdad a todas las especies, en otras palabras, acabar con la discriminación animal. Los segundos abogan por el bienestar animal y pretenden trabajar para que se elimine cualquier tipo de sufrimiento innecesario a los animales, a través de la prevención de la crueldad animal. No buscan abolir las prácticas de sometimiento que el ser humano ha creado en relación con los animales.[51]

Ante esto, creo que todas las medidas que busquen mejorar el nivel de vida de los animales son útiles. Contrario a lo que afirma Gary Francione[52], no considero que las medidas que buscan el bienestar animal legitimen el especismo. Ninguna lucha triunfó en una sola batalla, no podemos esperar que los animales se liberen de inmediato. Hay que ser realistas y, aunque ciertamente el bienestar animal no es suficiente, por el momento es el camino, se trata de pragmatismo. Sin embargo, ello no implica que la meta del movimiento animalista cambie, pues esta siempre será la liberación animal y la conquista de los derechos de los animales.

Se ha propuesto también que los animales gocen de ciertas protecciones, pero manteniendo su status de objeto. Los animales serían considerados objetos

48 *Ibídem*.
49 Esta sería una aplicación concreta del sensocentrismo, entendiéndose como tal al planteamiento que reclama consideración moral para todo ser capaz de sentir.
50 *Código Sanitario para los Animales Terrestres*. Organización Mundial de Sanidad Animal, 2006.
51 Sunstein, Cass y Nussbaum, Martha. *Animal Rights*. Oxford University Press, 2005, p. 51.
52 Francione, Gary y Garner, Robert. *The Animal Rights Debate*. New York: Columbia University Press, 2010.

jurídicamente protegidos, dando como resultado que el ser humano tenga ciertas obligaciones a favor de ellos, pero sin reconocerles la calidad de sujetos o darles derecho alguno, las protecciones que se les otorgaría pasarían a ser una limitación al dominio como cualquier otra. Este es un ejemplo de una medida de bienestar animal, tal y como se definió anteriormente. Esta solución procura proteger a los animales sin la necesidad de reconocerles la calidad de sujetos. De hecho, entre eso o ser solamente cosas, es un avance. Pero hay que tener claro que esto no resuelve el problema, no acaba con la lucha.

Aunque es una propuesta que a la final mejoraría la situación de los animales, y opino que es válida y debe apoyarse, hay que enfatizar que ese no es el objetivo final, y no, no es suficiente. La esclavitud animal se acaba cuando el ser humano deje de explotarlos y comience a verlos como seres con quienes convivimos en el planeta, con los que existimos en conjunto y que merecen respeto.

Por todo lo expuesto nace el Derecho Animal, como una rama autónoma del Derecho, como el conjunto de normas y principios que buscan la protección de los animales, a través de la atribución de responsabilidades humanas. En esta se reflejan los avances de la conciencia colectiva, su rápido desarrollo y muestra la preocupación social sobre la situación de los animales. Además de ser una rama en la que se puede innovar, es un reto jurídico y una obligación social.

4. Los animales en el Ecuador

La situación jurídica de los animales en el Ecuador es reprochable. Prácticamente, no gozan de ninguna protección legal. Aun cuando la norma suprema ecuatoriana reconoce a la naturaleza como sujeto de derechos, al momento de dar el mismo estatus a los animales, se limita. El legislador reconoce apenas ciertas obligaciones al Estado con relación a los animales. La primera es la de promover el respeto a todos los elementos que forman un ecosistema (entendiéndose entre esos *elementos* a los animales). El Estado, a través de la administración central y seccional, tiene la obligación de emitir políticas para el manejo de la fauna urbana, precautelando, de esta manera, la salud de los animales de consumo humano. Es así, como el progresismo de Montecristi no alcanzó a los animales, dejándolos indefensos.

Parece oportuno aclarar que el hecho de que la Constitución reconozca a la naturaleza como sujeto de derechos, no implica tácitamente que ya haya reconocido a los animales como tales, únicamente porque los animales pertenecen a la naturaleza. La Constitución reconoce estos derechos a la naturaleza como un todo, esto no quiere decir que los animales tengan por extensión los mismos derechos que la naturaleza. Aun cuando los animales forman parte de la naturaleza, como también lo son las plantas y no por ello son sujetos de derecho. Esto se evidencia en el artículo 71 y siguientes, cuando se establece que la Pachamama tiene derecho a que se respete *íntegramente* su existencia, regeneración de los ciclos vitales y procesos evolutivos.[53] Es claro que lo que buscan estas normas es proteger a la naturaleza en su conjunto, no solo porque se establece explícitamente, sino por las características que tienen los derechos reconocidos.

Sin perjuicio de lo anteriormente expuesto, la resolución No. 057-08-RA de la Primera Sala de la Corte Constitucional en periodo de transición expone lo contrario y ha entendido que esta protección se aplica también a los componentes de la naturaleza, pues establece:

Es decir el respeto y protección de los derechos de la naturaleza y los derechos humanos de salud y de gozar

53 Constitución de la República del Ecuador. Artículos 71-74. Registro Oficial No. 449 de 20 de octubre de 2008.

de un ambiente sano; aspectos de fondo que involucran a la sociedad entera en el presente caso; pues uno de sus elementos (componentes de la naturaleza) el agua, además depende la existencia de la vida, no solo la humana sino del resto de especies vivas.[54]

Lo anterior muestra que a nivel constitucional no existe todavía una respuesta sobre el carácter de los componentes de la naturaleza, toda vez que la misma Corte no ha logrado aclarar el alcance jurídico del reconocimiento de la naturaleza como sujeto de derechos respecto de los animales.

Por lo expuesto, si se quiere conocer el estatus jurídico de los animales, se debe remitir al Código Civil. Este acto normativo establece en el Libro Segundo que los animales son cosas semovientes, que se diferencian de otras porque tienen la característica especial de poder moverse por sí solos. Es así, como el *dueño* tiene sobre el animal las tres facultades propias del derecho de dominio: uso, goce y disposición, prácticamente sin ninguna limitación. Esta visión del Código Civil se remonta a 1860[55] y tiene consecuencias fatales para los animales, quienes son considerados meros objetos susceptibles de apropiación, sobre los que el dueño podría hacer lo que se le antoje, sin ninguna limitación en virtud de su capacidad de sentir dolor.

Hay que recordar que este artículo se encuentra en el mismo Código Civil que establecía que la mujer le debía obediencia a su esposo[56] y que los hijos le debían respeto a la madre, pero que estaban especialmente sometidos al padre.[57] No se puede esperar mucho de un Código redactado en una época en el que los hijos pertenecían a sus progenitores y la mujer a su marido. Si ni siquiera había respeto hacia los humanos, no se puede esperar nada diferente en cuanto a los animales. No obstante, actualmente, parece inaceptable que se siga manteniendo el mismo artículo. Ahora que la ciencia y los derechos han avanzado cada vez más para proteger a los más débiles, no puede ser que la definición legal de los animales venga de un código que regula la propiedad y no de una ley especial.

La única protección legal que existe se refiere exclusivamente a los animales domésticos. Se encuentra en el Código Orgánico Integral Penal (COIP) de 2014, donde se establece que el maltrato o dar muerte a un animal es apenas una contravención, cuya sanción puede ser una multa o hasta 7 días de prisión u horas de servicio comunitario.

Actualmente, hay la posibilidad de que la situación de los animales en el Ecuador cambie radicalmente, pues se debate en la Asamblea Nacional y específicamente en la Comisión de Biodiversidad y Recursos Naturales, el proyecto de Ley Orgánica de Bienestar Animal (LOBA). Esta ley no aborda el tema de los sujetos versus objetos, sino que propone que los animales, continuando con su característica de apropiación, merecen consideraciones mínimas. Estas se traducen en obligaciones para el ser humano a favor del bienestar animal. La LOBA reconoce cinco libertades básicas de los animales[58], siguiendo los lineamientos de la OIE en función del bienestar de los humanos y de los animales.[59]

54 Corte Constitucional del Ecuador. Registro Oficial Edición Especial No. 23. Sentencia emitida el 8 de diciembre de 2009, pág. 4-9.

55 Código Civil Ecuatoriano. Artículo 553. Registro Auténtico del 3 de diciembre de 1860: "Muebles son las cosas que pueden transportarse de un lugar a otro, sea moviéndose ellas a sí mismas, como los animales [que por eso se llaman semovientes] sea que solo se muevan por una fuerza externa, como las cosas inanimadas".

56 Código Civil Ecuatoriano. Artículo 124. Registro Auténtico del 3 de diciembre de 1860: "Los cónyuges están obligados a guardarse fe, a socorrerse y ayudarse mutuamente en todas las circunstancias de la vida. El marido debe protección a la mujer, y la mujer obediencia al marido".

57 Código Civil Ecuatoriano. Artículo 212. Registro Auténtico del 3 de diciembre de 1860: "Los hijos legítimos deben respeto y obediencia a su padre y a su madre; pero estarán especialmente sometidos a su padre".

58 Vivir libres de hambre, de sed y de desnutrición, libres de temor y de angustia, libres de molestias físicas y térmicas, libres de dolor, de lesión y de enfermedad y libres de manifestar su comportamiento natural.

59 Buendía, Soledad y Aguiñaga, Paola. *Proyecto de Ley Orgánica de Bienestar Animal,* 28 de octubre de 2014. http://ppless.asambleanacional.gob.ec/alfresco/d/d/workspace/SpacesStore/4575feba-99b3-414e-9c62-bbaeb607ecfb/Proyecto%20de%20Ley%20Org%E1nica%20de%20Bienestar%20Animal%20Tr.%20194127.pdf (acceso 10/08/2016).

La perspectiva de la LOBA es pragmática, en ella desaparecen los debates teóricos que se han abordado en este artículo. Se basa en el desarrollo de derechos constitucionales como: la soberanía alimentaria, el derecho a la salud, el derecho a la no violencia y busca cumplir el mandato constitucional en cuanto a la fauna urbana. A continuación, se analiza brevemente la posición de la LOBA con la finalidad de establecer el vínculo que existen entre el bienestar humano y el animal.

La LOBA regula la situación de los animales de consumo, vinculando así, el bienestar animal con la soberanía alimentaria[60]. Este derecho constitucional implica que el Estado tiene la obligación de garantizar la autosuficiencia de alimentos sanos de forma permanente. Al ser los animales una de las fuentes de alimentación del ser humano, el Estado debe crear políticas públicas para que los animales de consumo sean criados de manera autónoma por los productores nacionales. Además, expresamente, se reconoce que es obligación del Estado precautelar que los animales de consumo se críen en un entorno saludable. Esto es lógico, pues es una medida de precaución para la salubridad humana. La regulación de los animales de consumo no es un tema que concierne a los defensores de los animales, sino es un tema de salud pública.

Así, la LOBA pretende cumplir el mandato constitucional que obliga al Estado central y a los Gobiernos Autónomos Descentralizados a regular el manejo de la fauna urbana. El crecimiento acelerado de los animales que viven en las calles no es solamente un problema de quienes se preocupan por el bienestar de los animales, sino que tiene serias repercusiones en la salud de las personas. Por dar un ejemplo, los animales de las calles, al alimentarse de basura, suelen tener parasitosis y estos pueden contagiar a las personas. Es así como ocuparse del manejo de la fauna urbana se vincula a la salud pública, sin mencionar los accidentes de tránsito que pueden causar o la insalubridad en el manejo de sus desechos. La LOBA propone ciertas regulaciones para el control del manejo de la fauna urbana, así como para la industria de venta de animales domésticos, además de ciertas obligaciones para propietarios, como la esterilización, vacunas, registro, entre otras. [61]

Sin duda, el proyecto de ley LOBA es la oportunidad que tienen los ecuatorianos para dar un primer paso a favor de *los otros,* a favor de un mundo de iguales. Aun cuando no modifica el estado de animales como cosas, se trata de una ley especial que busca eliminar la anomia que existe en cuanto a normas que protejan, de alguna manera, a los animales.

Además del proyecto de ley LOBA, se ha propuesto en la Asamblea Nacional el proyecto de reforma del artículo 585 del Código Civil[62] que establece: "Muebles son las que pueden transportarse de un lugar a otro, sea moviéndose por sí mismas, como los animales (que por eso se llaman semovientes), sea que sólo se muevan por una fuerza externa, como las cosas inanimadas". La reforma pretende que se les reconozca como objetos jurídicamente protegidos o como sujetos de *ciertos* derechos. En ambos casos, lo que se busca es que la categorización jurídica de los animales cambie para ofrecerles un régimen de protección. Es definitivo, el debate ha comenzado.

5. Los animales en el mundo

La situación jurídica de los animales en otras legislaciones está cambiando. Aun cuando el *status quo* favorece a la tesis de que los animales son objetos de derecho, la conciencia colectiva ha podido más y en muchos países se han expedido

60 Constitución de la República del Ecuador. Artículo 281, numeral 7. Registro Oficial No. 449 de 20 de octubre de 2008.

61 Buendía, Soledad y Aguiñaga, Paola. "*Proyecto de Ley Orgánica de Bienestar Animal…" Óp. cit.*

62 Buendía, Soledad. *Proyecto de Ley Reformatoria al Libro II del Código Civil*, 24 de marzo del 2015. http://www.asambleanacional.gob.ec/sites/default/files/private/asambleanacional/filesasambleanacionalnameuid-29/Leyes%202013-2017/121-civil/PP-Ley-Re-Libro-II-Cod-civ-s-buendia-24-03-2015.pdf (acceso 10/08/2016).

leyes y jurisprudencia a favor de los derechos de los animales. En algunos países, el reconocimiento de la importancia de la protección de los animales se ha realizado a nivel constitucional, como en el caso de India, Brasil, Alemania, Suiza, Austria, entre otros. Así, por ejemplo, la Constitución de Brasil en el artículo 225, inciso 7 dice: "Proteger la fauna y la flora, prohibiéndose, en la forma de la ley, las prácticas que pongan en riesgo su fusión ecológica, provoquen la extinción de especies o sometan a los animales a la crueldad".[63]

Después de la evidencia científica de que los animales tienen emociones similares a las humanas y después de la creciente demanda por parte de los ciudadanos para la creación de leyes y medidas públicas que se encarguen del bienestar animal, muchos países han reformado su normativa. Así, los Códigos Civiles de Alemania[64] y Suiza[65]ya han excluido a los animales del concepto de cosa, creando hoy en día un debate en otros países. Por ejemplo, el Código Civil austríaco establece: "Los animales no son cosas; están protegidos por las leyes especiales. Las disposiciones referidas a las cosas se aplican a los animales, en caso de no existir una previsión diferente"[66].

Adicionalmente, se han adoptado leyes especiales sobre la protección animal y anti-crueldad animal en varios lugares, como Cataluña, Nicaragua, Costa Rica, EEUU, Nueva Zelanda, Suiza, entre otros. Así, la ley francesa de 1976 establece que "todo animal tiene derecho a una alimentación, a cuidados y a condiciones ambientales adecuadas" y el artículo 9 agrega: "todo animal, por ser un ser sensible, debe ser colocado por su propietario en condiciones compatibles con los imperativos biológicos de su especie".

En cuanto a la jurisprudencia, mucho se puede decir. Un caso que vale mencionar es el de la Corte Constitucional Colombiana de 1997[67] que trata sobre la tenencia de animales domésticos en inmuebles sometidos al régimen de Propiedad Horizontal, en la cual, la Corte concluyó que la tenencia de un animal es una extensión del derecho al libre desarrollo de la personalidad y cualquier prohibición a esto, sería una violación al derecho a la privacidad. Esta sentencia resulta interesante, pues vincula el derecho fundamental de un ser humano a un animal. Lo que debería haber resultado en el abandono del animal por ser una cosa, se debía aplicar el reglamento. Sin embargo, termina con el reconocimiento de que los animales no son como cualquier otra cosa y que se relacionan y se involucran con las personas en un nivel íntimo, a tal punto de ligarlo con un derecho humano que pesa más que las limitaciones al dominio del régimen de Propiedad Horizontal. Además, el Consejo de Estado ha reconocido que los animales no son cosas, sino seres vivos con dignidad y derechos animales, por lo que no deberían tratarse bajo los principios ni las reglas de los bienes.[68]

El Derecho Animal ha avanzado a pasos agigantados, tanto es así que hace apenas unos meses, la Corte Suprema de Nueva York[69] concedió un *habeas corpus* a dos chimpancés que eran utilizados para experimentación científica. De esta manera, se les reconoció un nivel de personalidad jurídica y se aceptó el hecho de que los animales también pueden ser prisioneros y, al encontrarse en jaulas, se les está privando de su libertad. Si del derecho a la libertad solo pueden ser titulares sujetos, a través de esta sentencia se reconoció a dos no humanos un status, al menos, análogo al de sujetos.

63 Constitución (Brasil). Artículo 225. 5 de octubre de 1988.
64 Código Civil (Alemania). Artículo 90. 18 de agosto de 1896. (Reformada hasta 2007)
65 Constitución (Suiza). Artículo 641. 18 de abril de 1999.
66 Código Civil (Austria). Artículo 600. 1 de junio de 1811. (Reformada hasta 1970)
67 Corte Constitucional de Colombia. Sentencia T-035, 30 de enero de1997.
68 Consejo de Estado, Sección Tercera. Sentencia del 23 de mayo de 2012, exp. 22592, M.P. Enrique Gil Botero.
69 Corte Suprema del Estado de Nueva York. *Non Human Rights Project vs. State University of New York*. Sentencia de 20 de abril de 2015.

Todo lo anterior, nos lleva a concluir que el cambio hacia la protección animal es inminente. Tomando las palabras de Víctor Hugo: "Se puede resistir la invasión de un ejército, pero no la invasión de ideas"[70] y, sin lugar a dudas, el cambio a favor de los animales es irresistible, como se ha demostrado cada vez más en las legislaciones que buscan protegerlos. Llegó el momento de preguntarnos si queremos un mundo de iguales o un mundo de esclavos. A nuestra generación le compete luchar para eliminar la injusticia social más antigua de la historia humana: la esclavitud animal.

6. Conclusiones

El movimiento animalista tiene dos corrientes: el bienestar animal y los derechos de los animales. Con relación a la primera, cabe mencionar que esta apunta al movimiento animalista hacia metas realistas, pues busca tomar todas las medidas posibles para que estos no sufran *innecesariamente* en el proceso de aprovechamiento de sus beneficios por parte del ser humano. Dentro del movimiento animalista, esta rama debe entenderse como el camino de acción actual y viable para defender a los animales. En cuanto a la segunda ramificación, esta apunta a una meta más lejana y ambiciosa: la liberación animal, el cese de la esclavitud, que el ser humano deje de apropiarse de los animales para su beneficio. Así, ambas forman parte del Derecho Animal, este debe entenderse como una rama del Derecho que busca la protección progresiva de los animales a través de la atribución y del reconocimiento de responsabilidades humanas.

Los derechos de los animales no se oponen a la Constitución, al contrario, desarrollan de forma innovadora el concepto del *sumak kawsay,* pues permitirían una mejor convivencia de los humanos con la naturaleza. El movimiento animalista busca desarrollar paralelamente derechos constitucionales, pues vincula la regulación y el reconocimiento de estándares de bienestar animal con el derecho a la salud, soberanía alimentaria, no violencia y medio ambiente sano.

Las teorías que se oponen al reconocimiento de los animales como sujetos de derecho proponen argumentos que han sido superados en la actualidad, pues no se trataría de la primera vez que se reconoce personalidad jurídica a entes no humanos, ya se lo ha hecho con las personas jurídicas y con la naturaleza. Estas teorías han impuesto parámetros que buscan la exclusión de los animales, pero estos terminan excluyendo casi siempre a un grupo de seres humanos.

La teoría que propone a los animales como objetos jurídicamente protegidos es una opción viable en la actualidad. Esta es una clara medida a favor del bienestar animal y ha de entenderse como un gran avance. No valdría oponerse a este tipo de medidas que buscan mejorar las condiciones de los animales. Sin embargo, cabe aclarar que el movimiento animalista tiene metas finales claras: la liberación animal.

Los derechos de los animales deben entenderse como un tema de justicia de nuestra época, esto se evidencia en los avances legislativos y jurisprudenciales que ha habido en la materia a nivel mundial. Muchos países han reformado su Código Civil y han excluido a los animales de la categoría de *cosas;* otros han creado leyes especiales para su regulación o incluso algunos los protegen a nivel constitucional. Si esto es jurídicamente posible ¿qué nos detiene? El debate apenas está comenzando y existe la posibilidad de crear un régimen innovador que garantice el bienestar animal.

Los animales deben ser considerados sujetos de derecho, conforme a lo que ellos requieran de acuerdo a sus capacidades y necesidades. Con ello, no se pretende que se les equipare a los animales a la

70 Hugo, Victor. *Historia de un crimen*. http://www.cmadras.com/142/142c1.pdf (acceso 10/08/2016).

categoría de personas, sino que se cree un régimen de protección. Al final, los derechos son una herramienta que nos hemos inventado para evitar que se cometan inhumanidades y luchar contra el poder, luchar en contra de la opresión. Estos nacen para proteger a potenciales víctimas de violencia y ¿quiénes más víctimas que aquellos considerados cosas? No existe justificación para perpetuar el maltrato que los humanos causan sin límites a los animales, las excusas se quedan cortas: ¡Llegó el momento de *los otros*!

Agradecimiento:

La autora agradece la colaboración de Anna Mulà y Leonardo Anselmi, quienes, con su experticia en el tema, colaboraron en la revisión del presente artículo.

7. Bibliografía

Aristóteles. Política. Traducción de Patricio de Azcárate. Madrid: FV Éditions, 1873.

Bentham, Jeremy. *Introducción a los principios de la moral y la legislación.* New York: Hafner, 1948.

Buendía, Soledad y Aguiñaga, Paola. *Proyecto de Ley Orgánica de Bienestar Animal,* 28 de octubre de 2014. http://ppless.asambleanacional.gob.ec/alfresco/d/d/workspace/SpacesStore/4575feba-99b3-414e-9c62-bbaeb607ecfb/Proyecto%20de%20Ley%20Org%E1nica%20de%20Bienestar%20Animal%20Tr.%20194127.pdf

Buendía, Soledad. *Proyecto de Ley Reformatoria al Libro II del Código Civil,* 24 de marzo del 2015. http://www.asambleanacional.gob.ec/sites/default/files/private/asambleanacional/filesasambleanacionalnameuid-29/Leyes%202013-2017/121-civil/PP-Ley-Re-Libro-II-Cod-civ-s-buendia-24-03-2015.pdf

Caffarena de Jiles, Elena. *Un capítulo en la historia del feminismo.* Santiago de Chile: Ediciones del Mench, 1992.

Carrillo, Prieto Ignacio. *Legalidad y Legitimidad: Teoría del poder y teoría de la norma.* Gaceta Mexicana de Administración Pública Estatal y Municipal 16-17 (1985), pp.135-140. http://www.juridicas.unam.mx/publica/librev/rev/gac/cont/16/pr/pr26.pdf

Clavero, Bartolomé. *Happy Constitution: cultura y lengua constitucionales. Madrid:* Ed. Trotta, 1997. Citado en Fajardo, Ricardo y Cárdenas, Alexandra. El Derecho de los animales. 1era Edición. Bogotá: Legis, 2007.

Código Civil (Alemania). 18 de agosto de 1896. (Reformada hasta 2007)

Código Civil (Austria). 1 de junio de 1811. (Reformada hasta 1970)

Código Civil de la República del Ecuador. Registro Oficial Suplemento No. 46 de 24 junio de 2005.

Código Civil Ecuatoriano. Registro Auténtico del 3 de diciembre de 1860.

Código Civil Ecuatoriano. Registro Oficial Suplemento No. 58 de 12 de julio de 2005.

Cohen, Carl y Regan, Tom. T*he Animal Rights Debate.* Boston: Rowman and Littlefield Publisher, 2000.

Consejo de Estado, Sección Tercera. Sentencia del 23 de mayo de 2012. M.P. Enrique Gil Botero.

Constitución (Brasil). Artículo 225. 5 de octubre de 1988.

Constitución (Suiza). Artículo 641. 18 de abril de 1999.

Constitución de Estados Unidos. Enmienda 19. Ratificada 18 de agosto de 1920.

Constitución de la República del Ecuador. Registro Oficial No. 449 de 20 de octubre del 2008.

Convención Internacional sobre la Eliminación de todas formas de Discriminación Racial (1965).

Corte Constitucional de Colombia. Sentencia T-035, 30 de enero de1997.

Corte Constitucional del Ecuador. Registro Oficial Edición Especial No. 23. Sentencia emitida el 8 de diciembre del 2009.

Corte Suprema de Justicia de Estados Unidos. Bradwell v. State of Illinois. Sentencia de 15 de abril de 1872.

Corte Suprema de Justicia de Estados Unidos. Plessy v. Ferguson. Sentencia 18 de mayo de 1896.

Corte Suprema del Estado de Nueva York. Non Human Rights Project vs. State University of New York. Sentencia de 20 de abril del 2015.

Cruz, Gabriela. *Relación entre maltrato animal y violencia, factores importantes para el diagnóstico abordaje y manejo.* http://www.coppaprevencion.org/files/CoPPA_animal_abuse_espanol.pdf.

Darwin, Charles. El origen de las especies. Citado en Fajardo, Ricardo y Cárdenas, Alexandra. El Derecho de los animales. 1era Edición. Bogotá: Legis, 2007.

Enfrentando el cambio climático a través de la ganadería. Organización de las Naciones Unidas para la Alimentación y la Agricultura (FAO), 2013. http://www.fao.org/3/a-i3437s.pdf

Estatuto de Roma sobre los Crímenes Internacionales (1998).

Francione, Gary y Garner, Robert. *The Animal Rights Debate.* New York: Columbia University Press, 2010.

Hugo, Victor. *Historia de un crimen,* Paris. http://www.cmadras.com/142/142c1.pdf

Kelsen, Hans. *La teoría pura del Derecho.* México: Instituto de Investigaciones Jurídicas, 1982: http://bibliohistorico.juridicas.unam.mx/libros/libro.htm?l=1039

La larga sombra del ganado. Organización de las Naciones Unidas para la Alimentación y la Agricultura (FAO), 2006. ftp://ftp.fao.org/docrep/fao/011/a0701s/a0701s00.pdf.

La Santa Biblia. Versión revisada por Cipriano de Valera (1602). Génesis. Salt Lake City: La Iglesia de Jesucristo de los Santos de los Últimos Días, 2007. http://media.ldscdn.org/pdf/lds-scriptures/holy-bible/holy-bible-spa.pdf

Organización Mundial de Sanidad Animal, Código Sanitario para los Animales Terrestres, 2006.

Rayner, Ed y Stapley, Ron. *El rescate de la historia.* Barcelona: Robinbook, 2007.

Ryder, Richard. *Animal Revolution:* Changing Attitudes Towards Specism. Londres: Bloomsbury Academic, 2000. Vid. Ryder, Richard. Speciesm Painism and Happiness. Imprint Academic, Londres, 2011.

Satl, Henry. *Los derechos de los animales.* Madrid: Los libros de la Catarata, 1999.

Singer, Peter. *Liberación Animal.* Madrid: Editorial Trotta, 1999.

Sunstein, Cass y Nussbaum, Martha. *Animal Rights.* Oxford University Press, 2004.

Vodanovic, Antonio. *Derecho Civil Parte Preliminar y Parte General. Primer Tomo.* Quinta Edición. Santiago de Chile: Ediar, 1990.

Von Ihering, Rudolf. *El Espíritu del Derecho Romano en las Diversas Fases de su Desarrollo, T. IV.* Madrid: De Bailly-Baillere e Hijos, 1892.

Von Ihering, Rudolph. *Die Jurisprudenz des täglichen Lebens.* G. Fischer. https://archive.org/details/die-jurisprudenz00jhergoog

Von Savigny, Frederick Charles. *Of the vocation of our age for Legislation and Jurisprudence.* London: Littlewood&Co. Old Bailey.

Windscheid, Bernhard. *Lehrbuch des Pandektenrechts.* Düsseldorf: J. Buddeus, 1875.

Wise, Steven. *Rattling the Cage.* Boston: Da Capo Press, 2001.

Zaffaroni, Eugenio. *La Pachamama y el humano.* Buenos Aires: Editorial Colihue, 2012.